Rüdiger Huhn

GRUNDSTÜCKSAUSBEUTUNGSVERTRÄGE

IM EINKOMMEN- UND IM UMSATZSTEUERRECHT

1973

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547202_0033

Grundstücksausbeutungsverträge im Einkommen- und im Umsatzsteuerrecht

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors der Rechte durch den Fachbereich Rechtswissenschaft der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster

vorgelegt von
Rüdiger Huhn
aus Sorau
1973

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Erster Berichterstatter:	Prof. Dr. Klein
Zweiter Berichterstatter:	Prof. Dr. Menger
Dekan:	Prof. Dr. Wessels
Tag der mündlichen Prüfung:	28.5.1973

Inhaltsübersicht

Seite

Einleitung 1

1. Teil

Die steuerrechtliche Beurteilung schuldrechtlicher Grundstücksausbeutungsverträge 4

1. Abschnitt

Grundstücksausbeutungsverträge im Einkommensteuerrecht 4

A. Die Rechtsnatur von Ausbeuteverträgen 4

I. Ausbeuteverträge nach h.M. regelmäßig Pachtverträge 5

II. Abweichende Auffassungen 6

1. Ausbeuteverträge grundsätzlich als Kaufverträge 6

2. Ausbeuteverträge als gemischte Verträge 7

3. Ausbeuteverträge als Pachtverträge über ein Recht 12

3.1 Die einkommensteuerrechtliche Regelung der Mineralgewinnungsrechte 12

3.2 Hinweis auf die Rechtsprechung zu Ausbeuteverträgen im Gewerbesteuer- und Bewertungsrecht 15

3.21 Ausbeuteverträge bei der Gewerbesteuer 15

3.22 Ausbeuteverträge im Bewertungsrecht 19

3.3 Abschließende Stellungnahme 20

III. Die Abgrenzung von Kauf und Pacht 22

1. Die höchstrichterliche Rechtsprechung zu Ausbeuteverträgen im Einkommensteuerrecht 22

1.1 Kriterien für Pacht 22

1.2 Kriterien für Kauf 24

Seite

2. Kritische Beurteilung dieser Rechtsprechung 24

2.1 Beurteilung von Ausbeuteverträgen im bürgerlichen Recht und im Einkommensteuerrecht 25

2.2 Die nach Auffassung des BFH für Kauf sprechenden Abgrenzungsmerkmale 27

2.21 Mitveräußerung von Grund und Boden 28

2.22 Einmalige Lieferung einer fest begrenzten Menge Bodensubstanz 29

2.221 Merkmal "Lieferung" 30

2.222 "Einmaliger" Lieferungsvorgang 32

2.223 Merkmal der "fest begrenzten Menge" 37

2.23 Abschließende Würdigung des Kriteriums "Einmalige Lieferung einer fest begrenzten Menge Bodensubstanz" 38

2.3 Kritische Beurteilung von Merkmalen, die nach Auffassung des BFH für Pacht sprechen 40

2.31 Übernahme von Verpflichtungen durch den Grundstückseigentümer, die die Benutzung des Grundstücks zum Abbau der Bodensubstanz überhaupt erst ermöglichen 40

2.32 Verpflichtung des Ausbeuteberechtigten zum Abtragen und späteren Wiederauftragen des Mutterbodens 42

2.33 Vertragliche Regelung der Gewährleistung 44

2.34 Überlassung des Besitzes am Ausbeutegrundstück 47

2.4 Kritische Stellungnahme zu weiteren von der höchstrichterlichen Rechtsprechung angeführten Abgrenzungsmerkmalen 48

2.41 Entgeltsvereinbarung 48

2.42 Merkmal der Zeitbestimmung 50

2.43 Befugnis des Ausbeuteberechtigten zur Abtretung seiner Rechte 51

Seite

3. Suche nach einer zuverlässigen Methode zur Bestimmung der Rechtsnatur von Ausbeuteverträgen 52

3.1 Der Lösungsvorschlag von Wehrens 53

3.2 Kritische Würdigung der von Wehrens vorgeschlagenen Lösung 56

3.21 Ausbeuteverträge über pflegebedürftige Grundstücke 57

3.211 Fehlen einer Instandhaltungspflicht 58

3.212 Substanzteile als Vertragsgegenstand 63

3.213 Fehlen einer Zeitbestimmung und Fehlen einer Besitzüberlassung am Grundstück 63

3.22 Abschließende Stellungnahme 64

4. Ausbeuteverträge als Pacht- oder Kaufverträge - Schlußbetrachtung 65

4.1 Maßgeblichkeit des bürgerlichen Rechts 65

4.2 Versuch einer Wertung der einzelnen Abgrenzungsmerkmale 65

4.21 Selbständige Merkmale 66

4.22 Unselbständige Merkmale 67

4.23 Nur beschränkt brauchbare Merkmale 68

4.24 Neutrale Merkmale 68

4.25 Typenfremde Merkmale 69

4.3 Veräußerung des Ausbeutegrundstücks unter gleichzeitiger Vereinbarung eines Rückkaufrechts 69

B. Steuerrechtliche Auswirkungen bei einer Verpachtung des Grundstücks zur Ausbeute und bei einer Veräußerung der Bodenbestandteile 73

I. Beurteilung des Ausbeutevertrags als Pachtvertrag 73

1. Bestimmung der möglichen Einkunftsarten 73

1.1 Verpachtung durch Landwirt 73

1.11 Beurteilung durch die höchstrichterliche Rechtsprechung 73

1.12 Eigene Stellungnahme 74

Seite

1.121 Gesetzliche Abgrenzung der Einkunftsarten 74

1.122 Zurechnung der Einnahmen aus Ausbeuteverträgen 74

1.123 Problem der Entnahme 80

1.1231 Es liegt keine Entnahme vor (Regelfall) 82

1.1232 Eine Entnahme ist zu bejahen (Ausnahme) 82

1.1233 Ergebnis 83

1.2 Verpachtung durch gewerblichen Abbauunternehmer 84

1.3 Verpachtung durch Privatmann 84

2. Steuerrechtliche Einzelfragen bei den in Betracht kommenden Einkunftsarten 86

2.1 Einkünfte des Verpächters aus Vermietung und Verpachtung 86

2.11 Absetzungen für Substanzverringerung 86

2.12 Wertminderung des Grund und Bodens 89

2.2 Einkünfte des Verpächters aus Land- und Forstwirtschaft 92

2.3 Einkünfte des Verpächters aus Gewerbebetrieb 93

2.4 Behandlung der Pachtzinsen beim Pächter 93

II. Beurteilung des Ausbeutevertrags als Kaufvertrag 94

1. Bodenschätze als Betriebsvermögen 94

1.1 Veräußerung durch Landwirt 94

1.11 Zugehörigkeit der Bodenschätze zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen 94

1.12 Steuerrechtliche Beurteilung einer Veräußerung der Bodenschätze 96

1.121 Abbau der Bodenschätze durch den Verkäufer 97

Seite

1.122 Abbau der Bodenschätze durch den Käufer 98

1.13 Ergebnis 99

1.2 Veräußerung durch gewerblichen Abbauunternehmer 100

2. Bodenschätze als Privatvermögen 101

2.1 Einkommensteuerfreier Veräußerungserlös 101

2.2 Veräußerung als Spekulationsgeschäft 101

2.3 Wiederkehrende Bezüge 102

III. Abschließende Stellungnahme 104

1. Die zivilrechtlich zutreffende Beurteilung von Ausbeuteverträgen als Voraussetzung für eine richtige Anwendung steuerrechtlicher Vorschriften 104

2. Rückstellungen für Rekultivierung sowohl bei Pacht des Ausbeutegrundstücks wie auch bei Kauf der Bodensubstanz 104

2. Abschnitt

Grundstücksausbeutungsverträge im Umsatzsteuerrecht 106

A. Die Rechtsnatur von Ausbeuteverträgen 106

I. Vorbemerkung 106

II. Kritische Beurteilung der höchstrichterlichen Rechtsprechung 107

1. Auslegung der Begriffe "Vermietung" und "Verpachtung" in § 4 Nr. 12 a) UStG 107

2. Die Abgrenzung von Kauf und Pacht im Vergleich zur höchstrichterlichen Rechtsprechung im Einkommensteuerrecht 108

B. Einzelfragen bei Annahme eines Kauf- oder Pachtvertrages 110

I. Beurteilung des Ausbeutevertrags als Kaufvertrag 110

1. Begriff der Lieferung 110

2. Begriff der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit 111

Seite

II. Beurteilung des Ausbeutevertrags als Pachtvertrag 111

1. Verzicht auf die Steuerbefreiung 111

2. Ausbeute-Interessentenschaften 112

2. Teil

Die steuerrechtliche Beurteilung dinglich gestalteter Grundstücksausbeutungsverträge 114

1. Abschnitt

Dinglich gestaltete Grundstücksausbeutungsverträge im Umsatzsteuerrecht 116

A. Dinglich gesicherte Ausbeuteverträge 116

I. Anwendung des § 4 Nr. 12 UStG 116

II. Die Beurteilung nach bürgerlichem Recht 117

1. Problem der dinglichen Sicherung als Frage nach der Eintragungsfähigkeit des dinglichen Rechts 117

2. Problem der dinglichen Sicherung als Frage nach der rechtlichen Zulässigkeit eines Nebeneinanders von schuldrechtlichem Vertragsverhältnis und dinglichem Recht 119

2.1 Die Auffassung des BGH 120

2.2 Der Lösungsvorschlag von Roquette 121

2.3 Anwendung der Unmöglichkeitslehre 123

2.4 Überprüfung der gefundenen Lösung unter besonderer Berücksichtigung des Parteiwillens 127

2.41 Vereinbarung der Parteien, das dingliche Recht nicht auszuüben 127

2.42 Dingliches Recht nur als Nebenrecht zur Sicherung eines Miet- oder Pachtverhältnisses 132

2.5 Auswirkungen der Anwendung der Unmöglichkeitslehre auf die Entgeltsvereinbarung 134

Seite

III. Abschließende Stellungnahme 137

1. Sinn und Zweck der Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 10 UStG bzw. des § 4 Nr. 12 UStG 1967 137

2. Kritik der neuesten BFH-Rechtsprechung 140

3. Ergebnis 141

B. Rein dingliche Ausbeuteverhältnisse 143

I. Dingliche Nutzungsrechte nach dem Dritten Buch des BGB 143

II. Grundstücksgleiche Berechtigungen und staatliche Hoheitsrechte, die Nutzungen von Grund und Boden betreffen 144

2. Abschnitt

Dinglich gestaltete Grundstücksausbeutungsverträge im Einkommensteuerrecht 147

A. Rein dingliche Ausbeuteverhältnisse 148

I. Dingliche Nutzungsrechte nach dem Dritten Buch des BGB 148

1. Anwendung des § 21 Abs. 1 Nr. 3 EStG 148

2. Anwendung des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG 150

II. Mineralgewinnungsrechte 152

B. Dinglich gesicherte Ausbeuteverträge 154

Schriftenverzeichnis

Appel, H.	Fragen zur Absetzung für Substanzverringerung bei unentgeltlichem Erwerb, DB 1962, S. 1667
Aschfalk, Berndt	Anm. zu BFH Urt. VI R 197/67 vom 12.12.1969, FR 1971, S. 45
Becker, Enno	Die Behandlung der Bodenschätze, StuW 1940, Sp. 101
Becker, Enno	Erläuterungen zur Rechtsprechung, StuW 1940, Sp. 162
Blencke, Hans	Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht und ihre Grenzen, Herne/Berlin 1967
Blencke, Hans	Aus der Rechtsprechung der Finanzgerichte zum Einkommensteuerrecht, FR 1965, S. 196
Blümich/Falk	Einkommensteuergesetz, Kommentar, 9. Auflage, Berlin-Frankfurt/M. 1964
Brosch, Wolfgang	Die Besteuerung der Mineralgewinnungsrechte, StBP 1971, S. 145
Dräger, Dieter	Anm. zu BFH V 303/59; Urt. vom 20.6.1962, StRK-Anmerkungen UStG § 4 Ziff. 10 R. 28
Eckhardt/Meyer-Arndt	Mehrwertsteuergesetz, Regierungsentwurf und Erläuterungen, Synoptische Ausgabe, Berlin-Frankfurt/M. 1964

Enneccerus/Lehmann	Lehrbuch des Bürgerlichen Rechts, 2. Band, Recht der Schuldverhältnisse, 15. Bearbeitung, Tübingen 1958 (zitiert: Ennecc.-Lehmann)
Enneccerus/Wolff/Raiser	Lehrbuch des Bürgerlichen Rechts, 3. Band, Sachenrecht, 10. Bearbeitung, Tübingen 1957 (zitiert: Wolff-Raiser)
Felsmann, Willi	Die Verwertung von Bodenschätzen, NStR Bodenschätze, Darstellung 1
Germscheid, Bruno	Vermietung und Verpachtung von Grundstücken im Umsatzsteuerrecht, Dissertation Köln 1962; veröffentlicht als Band 33 der Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln
Glaser	Anm. zu OLG Hamm, Beschluß vom 25.9.1956-15 W 353/56, DNotZ 1957, S. 314
Groener	Die Umsatzsteuerpflicht bei Ausbeuteverträgen, Steuerwarte 1936, S. 368
Gürsching/Stenger	Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, Kommentar III, 1.-4. Auflage, Köln 1953/66
Hartmann/Metzenmacher	Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer), Kommentar, 6. Auflage, Berlin 1967
Haupt, A.	Bewertung und AfS bei in ein Betriebsvermögen eingelegten Bodenschätzen, Inf. 1971 Gruppe 1, S. 574

Herrmann/Heuer	Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 14. Auflage, Köln 1950/71
HUbschmann/Grabower/ Beck/v. Wallis	Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 1.-2. Auflage, Köln 1955/66
Klein, Friedrich	Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen bei der Ermittlung des Gewerbeertrages, BB 1963, S. 1129
Knoppe, Helmut	Pachtverhältnisse gewerblicher Betriebe im Steuerrecht, DUsseldorf 1962
Koch, C.F.	Allgemeines Landrecht für die Preußischen Staaten, Kommentar in Anmerkungen, erster Teil, erster Band, 2. Auflage, Berlin 1853
Längsfeld, Herbert	Gewinne aus der Veräußerung von Bodenschätzen nach der Streichung des § 17 a EStG, DB 1958, S. 1165
Larenz, Karl	Lehrbuch des Schuldrechts, II. Band, 8. Auflage, MUnchen und Berlin 1967
Mittelbach, Rolf	Gewerbliche Miet- und Pachtverträge in steuerlicher Sicht, Herne/Berlin 1970
Mittmann, Ernst	Die Besteuerung der Substanzausbeuterechte, DStR 1967, S. 280
Nissen, Karl-Heinz	Aktuelle Einkommensteuerfragen, DStRu 1959, S. 49

Offerhaus, Klaus	Anm. zu BFH Urt. VI R 197/67 vom 12.12.1969, StBP 1970, S. 93
Palandt, Otto	Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 30. Auflage, München 1971
Plückebaum/Malitzky	Umsatzsteuergesetz - Mehrwertsteuer -, Kommentar, Band II/1 10. Auflage, Köln, Berlin, Bonn, München
Plückebaum, R.	Einkommensteuerliche Fragen im Zusammenhang mit der Ausbeute von Bodenschätzen und dem Bodenabbau, Inf. L. 1963, S. 177
Reichsgerichtsräte - Kommentar	Das Bürgerliche Gesetzbuch, Kommentar, herausgegeben von Reichsgerichtsräten und Bundesrichtern (zitiert: RGRK) I. Band, 2. Teil, 11. Auflage, Berlin 1960 II. Band, 1. Teil, 11. Auflage, Berlin 1959
Reinhardt	Mehrwertsteuer-Dienst, Lehr- und Nachschlagewerk, München, Stand September 1971
Rössler/Troll	Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, Kommentar, 8. Auflage, Berlin und Frankfurt/M. 1968
Rötelmann	Abbauverträge im Umsatzsteuerrecht, DB 1967, S. 97
Roos, Heinz	Anm. zu BFH VI 324/61 U; Urt. vom 12.7.1963, StRK-Anmerkungen EStG § 21 R. 141

Roquette, Hermann	Wohnrecht und Mietrecht, NJW 1957, S. 525
Roquette, Hermann	Dingliche Benutzungsrechte in der gewerblichen Wirtschaft, BB 1967, S. 1177
Runge, Berndt	Das Zweite Steueränderungsgesetz 1971, BB 1971, S. 906
Ruppel, Alfred	Das Ausbeuterecht (Mineralgewinnungsrecht) in umsatzsteuerlicher Sicht, UStR 1970, S. 114
Schopp	Die Verdinglichung von Mietrechten? ZMR 1965, S. 1
Staudinger	Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, II. Band, Recht der Schuldverhältnisse, 2. Teil, 11. Auflage, Berlin 1955
Steinweg	Zur Besteuerung der Einkünfte aus der Verwertung von Bodenschätzen, DStZ 1942, S. 220
Streckewald, Max	Durch Wohnrecht gesicherte Miete, DB 1961, S. 1544
Titze, Heinrich	Die Unmöglichkeit der Leistung nach deutschem bürgerlichen Recht, Leipzig 1900
Wauer, G.	Einkommensteuerliche Behandlung von Vergütungen für die Überlassung von Bodenschätzen, Inf. L. 1958, S. 279
Wegemer/Becker	Umsatzsteuerfreie Vermietung und Verpachtung trotz zur Sicherung bestellter beschränkter persönlicher Dienstbarkeit, UStR 1965, S. 145

Wehberg/Buschoff — Die Verwertung von Bodenschätzen und Einkommensteuer, Inf. L. 1959, S. 35

Wehberg/Buschoff — Ermittlung der Einkünfte aus der Verwertung von Bodenschätzen, NWB Fach 3, S. 2333

Wehrens, Hans G. — Verträge über die Ausbeute von Bodenbestandteilen, Dissertation Mainz 1959

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	= anderer Ansicht
a.a.O.	= am angegebenen Ort
a.F.	= alte Fassung
Anm.	= Anmerkung
BB	= Der Betriebsberater
Bf.	= Beschwerdeführer
BFH	= im Text: Bundesfinanzhof in der Anmerkung: Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGBl	= Bundesgesetzblatt
BGH	= Bundesgerichtshof
BGHZ	= Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BStBl	= Bundessteuerblatt ohne Angabe des Teils: Teil II (=Teil III bis Ende 1967)
BVerfG	= Bundesverfassungsgericht
DB	= Der Betrieb
DNotZ	= Deutsche Notar - Zeitschrift
DStR	= Deutsches Steuerrecht
DStRu	= Deutsche Steuerrundschau
DStZ	= Deutsche Steuerzeitung
EFG	= Entscheidungen der Finanzgerichte
Einf.	= Einführung
Einl.	= Einleitung
FA	= Finanzamt
FG	= Finanzgericht
GBO	= Grundbuchordnung

HFR = Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HRR = Höchstrichterliche Rechtsprechung

Inf. = Die Information über Steuer und Wirtschaft
Inf.L. = Die Information über Steuer und Wirtschaft, Ausgabe L (Landwirtschaft)

JW = Juristische Wochenschrift
JZ = Juristen - Zeitung

LM = Lindenmaier - Möhring, Nachschlagewerk des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen

m.E. = meines Erachtens

NJW = Neue Juristische Wochenschrift
NStR = Neues Steuerrecht von A bis Z
NWB = Neue Wirtschafts-Briefe

OFD = Oberfinanzdirektion
OFH = Oberster Finanzgerichtshof

Recht = Das Recht
RFH = im Text: Reichsfinanzhof
in der Anmerkung: Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RG = Reichsgericht
RGZ = Entscheidungssammlung des Reichsgerichts in Zivilsachen
rkr. = rechtskräftig
Rspr. = Rechtsprechung
RStBl = Reichssteuerblatt
Rz. = Randziffer

StBP = Die steuerliche Betriebsprüfung
stpfl. = steuerpflichtig
Stpfl. = Steuerpflichtiger

StRK	= Steuerrechtsprechung in Karteiform, begründet von Mrozek
StRK-Anm.	= Steuerrechtsprechung in Karteiform, Anhang: StRK - Anmerkungen
StuW	= Steuer und Wirtschaft
UStR	= Umsatzsteuer - Rundschau
WPM	= Wertpapier - Mitteilungen
ZMR	= Zeitschrift für Miet- und Raumrecht

Grundstücksausbeutungsverträge im Einkommensteuer- und im Umsatzsteuerrecht

Einleitung

Enthält ein Grundstück Kies, Sand, Steine oder andere Bodenbestandteile, denen im Wirtschaftsverkehr ein Wert beigemessen wird, dann kann der Eigentümer vertraglich einem Dritten die Entnahme dieser Substanzen gestatten. Die steuerliche Beurteilung derartiger Verträge - Grundstücksausbeutungsverträge oder Substanzausbeuteverträge[1] - ist Gegenstand dieser Abhandlung.

Im Vordergrund der Untersuchung steht die Frage nach der Rechtsnatur der Grundstücksausbeutungsverträge. Ob im Einzelfall die Beteiligten z.B. die pachtweise Überlassung eines Grundstücks zur Ausbeute oder einen Kauf von im Grundstück lagernden Bodenbestandteilen vereinbaren, ist steuerrechtlich von entscheidender Bedeutung. So kommen im Einkommensteuerrecht bei Vorliegen eines Pachtvertrages für den Grundstückseigentümer steuerpflichtige Einkünfte in Betracht, während der Veräußerungserlös bei einem Kaufvertrag regelmäßig steuerfrei bleibt. Die umsatzsteuerrechtlichen Auswirkungen sind genau entgegengesetzt, da hier die Verpachtung eines Grundstückes gem. § 4 Nr. 12 UStG ein steuerfreies Umsatzgeschäft darstellt.

Der Umstand, daß sich die Rechtsprechung immer wieder mit diesen Fragen befassen mußte und die Vielzahl von Stellungnahmen und Lösungsvorschlägen in der Literatur machen deutlich, wie problematisch die zutreffende Qualifizierung

---

1) Gebräuchlich sind auch die Begriffe "Abbauvertrag", "Ausbeutevertrag".

von Grundstücksausbeutungsverträgen ist. Ein Ziel dieser Untersuchung ist daher, die für die Entscheidung maßgeblichen Abgrenzungsmerkmale aufzuzeigen[1]. In diesem Zusammenhang ist auch zu prüfen, ob die von den Beteiligten eines Ausbeuteverhältnisses gewählte bürgerlichrechtliche Gestaltung auch steuerrechtlich anzuerkennen ist oder ob das Steuerrecht eine davon abweichende Beurteilung gebietet. Schließlich ist zu untersuchen, welche steuerrechtlichen Auswirkungen sich je nach Vertragswürdigung im einzelnen bei der Einkommensteuer bzw. bei der Umsatzsteuer ergeben können. So ist - um nur ein Beispiel zu nennen - zu der Frage Stellung zu nehmen, ob landwirtschaftliche Einkünfte gem. § 13 EStG denkbar sind, wenn ein Landwirt ein Grundstück zu Ausbeutezwecken verpachtet.

Hinsichtlich der Ausbeuteverhältnisse, wie sie heute üblicherweise vereinbart werden, sind zwei grundsätzliche Gestaltungsmöglichkeiten zu unterscheiden. Einmal kann das Abbaurecht schuldrechtlich begründet werden. Dieser Gruppe von Verträgen - die im ersten Teil der Untersuchung zu würdigen sind - stehen die dinglich gestalteten Grundstücksausbeutungsverträge gegenüber. Bei diesen Ausbeuteverhältnissen wird das Grundstück dem Berechtigten entweder allein aufgrund eines dinglichen Rechts, z.B. eines Nieß-

---

1) Wehrens setzt sich in seiner zivilrechtlichen Dissertation "Verträge über die Ausbeute von Bodenbestandteilen" eingehend mit der Frage auseinander, wann ein Ausbeutevertrag als Pacht- oder Kaufvertrag zu beurteilen ist. Die von ihm vorgeschlagene neue Lösung ist daher im Rahmen dieser Untersuchung kritisch zu überprüfen (vgl. insbesondere 1. Teil, 1. Abschnitt A.3.).

brauchs[1], überlassen, oder das dingliche Recht soll als "zusätzliche Sicherung" neben den schuldrechtlichen Ausbeuteanspruch treten. Die einkommen- und die umsatzsteuerrechtlich zutreffende Beurteilung derartiger Vertragsgestaltung ist Ziel des zweiten Teils dieser Untersuchung.

---

1) Auf dingliche Abbaurechte, wie z.B. das Bergwerkseigentum oder selbständige Abbaugerechtigkeiten, soll in dieser Untersuchung nur insoweit eingegangen werden, als dies zur Verdeutlichung der Problematik bei den eigentlichen Grundstücksausbeutungsverträgen - also den Verträgen über Bodenbestandteile, die dem Verfügungsrecht des Grundstückseigentümers durch bergrechtliche Vorschriften nicht entzogen sind - erforderlich erscheint (vgl. z.B. 1. Teil, 1. Abschnitt A.II. 3.1.).

1. Teil

Die steuerrechtliche Beurteilung schuldrechtlicher Grundstücksausbeutungsverträge

1. Abschnitt

Grundstücksausbeutungsverträge im Einkommensteuerrecht

A. Die Rechtsnatur von Ausbeuteverträgen

Auf die Bedeutung der Frage nach der Rechtsnatur hinsichtlich der steuerrechtlichen Auswirkungen ist bereits eingangs hingewiesen worden. Die Schwierigkeiten in der Beurteilung ergeben sich deshalb, weil Grundstücksausbeutungsverträge als besondere Vertragsart gesetzlich nicht normiert sind. Bei der Klärung dieses Problemkreises ist von folgender Überlegung auszugehen: Ist es möglich, alle Grundstücksausbeutungsverträge bürgerlichrechtlich und/oder steuerrechtlich grundsätzlich als Kaufverträge, gemischte Verträge, Pachtverträge über ein Recht etc. zu qualifizieren, o d e r muß der einzelne Ausbeutevertrag jeweils aufgrund seiner vertraglichen Ausgestaltung einer dieser Vertragstypen - z.B. als Grundstückspachtvertrag in dem einen Fall, als Kauf der Bodenbestandteile in einem anderen - zugeordnet werden.

Im Rahmen dieser Untersuchung ist die einschlägige Rechtsprechung, insbesondere die des Bundesfinanzhofs, kritisch zu würdigen. Ferner ist eine Auseinandersetzung mit den vom Schrifttum im bürgerlichen Recht und im Steuerrecht vertretenen Auffassungen erforderlich.

I. **Ausbeuteverträge nach herrschender Meinung regelmäßig Pachtverträge**

Verträge, in denen der Eigentümer eines Grundstücks einem anderen entgeltlich die Befugnis zum Abbau und zur Gewinnung von Torf, Kohlen, Kies oder anderen Bodenbestandteilen für eine bestimmte Zeit einräumt, werden vom BFH[1] - wie früher schon vom RFH[2] - in ständiger Rechtsprechung einkommensteuerrechtlich als Pachtverträge behandelt. Ein Kaufvertrag über die im Grundstück befindlichen Mineralien kann nach dieser Rechtsprechung nur in Ausnahmefällen anerkannt werden[3]. Die gleiche Auffassung wird von der Mehrheit der Finanzgerichte[4] vertreten. Auch in der zivilrechtlichen Judikatur[5] werden Ausbeuteverträge i.d.R. als Pacht- und nur ausnahmsweise als Kaufverträge beurteilt. Entsprechendes gilt für die Beurteilung dieser Verträge in der steuerrechtlichen[6] und bürgerlich-rechtlichen[7] Literatur.

Danach wird man hier von einer herrschenden Meinung sprechen können. Ob gegen diese Auffassung grundsätzliche Einwände erhoben werden können, soll im folgenden Kapitel untersucht werden.

---

1) BFH in Inf. L. 1962, 243; BFH in BStBl 1959, 294; BFH in BStBl 1961, 45; BFH in StRK EStG § 21, R. 190; BFH in HFR 1965, 209; BFH 86, 128; BFH 97, 542.
2) RFH in RStBl 1929, 585; RFH in RStBl 1934, 1361; RFH in RStBl 1937, 635; RFH in RStBl 1938, 805; RFH in RStBl 1944, 546.
3) Insbesondere BFH in HFR 1965, 209; BFH 86, 128; BFH 97, 542.
4) Vgl. z.B. FG Schleswig-Holstein in EFG 1962, 351 Nr. 377; FG Münster in EFG 1965, 274 Nr. 322.
5) Z.B. RGZ 94, 279; BGH in JZ 1951, 790.
6) Z.B. Wauer in Inf. L. 1958, 279; Blencke in FR 1965, 199; Mittmann in DStR 1967, 280.
7) Ennecc.-Lehmann § 137 I 2; Palandt Einf. 1 B vor § 581; RGRK Anm. 2 b cc vor § 535.

II. Abweichende Auffassungen

1. Ausbeuteverträge grundsätzlich als Kaufverträge

Schon Becker[1] wandte gegen die grundsätzliche Qualifizierung von Ausbeuteverträgen als Pachtverträge über ein Grundstück ein, die Entnahme durch den Erwerber bedeute keine Nutzung, da Bodenschätze - anders z.B. als ein Wald - nicht Früchte des Bodens seien, sondern Bestandteile, die nicht wiedererzeugt werden könnten. Danach komme ein Pachtvertrag im Sinne des § 581 BGB nur in Betracht, wenn sich die Gewinnungsbefugnis z.B. auf Getreide, Gras, Obst etc. beziehe, also auf das, was ein Grundstück an der Oberfläche hervorbringt.

Die Beschränkung des Fruchtbegriffs auf organische Bodenbestandteile entspricht aber nicht dem geltenden Recht. Nach § 99 BGB sind Früchte einer Sache die Erzeugnisse der Sache und die sonstige Ausbeute, welche aus der Sache ihrer Bestimmung gemäß gewonnen wird. Im Gegensatz zum BGB war der Fruchtbegriff in verschiedenen früheren Rechten enger gefaßt. So verstand das Preußische Allgemeine Landrecht unter Früchten (I 9 § 220 ALR) nur Nutzungen einer Sache, die nach dem Laufe der Natur mit oder ohne hinzukommende Bearbeitung aus ihr selbst entstehen.[2] Nutzungen waren gem. I 2 § 110 ALR nur solche Vorteile, welche eine Sache ihrem Inhaber, unbeschadet ihrer Substanz, gewähren kann. Vorteile, durch welche die Substanz verringert wird, fielen mithin nicht unter den Begriff

---

1) Becker in StuW 1940 Sp. 101 und 162.
2) BGH LM § 581 Nr. 2; Wehrens a.a.O. S. 5 Anm. 15.

der Nutzungen und damit der Früchte.[1] Verträge über die Ausbeute anorganischer Bodenbestandteile - also Substanzausbeuteverträge - konnten danach keine Pachtverträge sein.

Nach dem erweiterten Fruchtbegriff des BGB, der auch die sonstige bestimmungsgemäß aus einer Sache gewonnene Ausbeute umfaßt, können mithin Grundstücksausbeutungsverträge grundsätzlich als Pachtverträge ausgestaltet werden. Eine der wirtschaftlichen Bestimmung der Stammsache gemäße Ausbeute liegt selbst dann vor, wenn in einem Ausbeutevertrag der vollständige Abbau der vorhandenen Bodenschätze vereinbart wird. Denn nach dem Gesetz läßt sich nicht eine Grenze in der Weise ziehen, daß nur ein Teil der Bodensubstanz als Früchte anzusehen wären, eine restlose Ausbeute jedoch anders beurteilt werden mußte.[2]

Als Ergebnis ist somit festzuhalten, daß die Auffassung, Grundstücksausbeutungsverträge seien immer Kaufverträge und niemals Pachtverträge, mit den Vorschriften des bürgerlichen Rechts nicht im Einklang steht.

2. Ausbeuteverträge als gemischte Verträge

In jüngerer Zeit findet man gelegentlich in der Rechtsprechung der Finanzgerichte - häufiger noch in der Steuerfachliteratur - die Auffassung vertreten, Grundstücksausbeutungsverträge seien als gemischte Verträge zu beurteilen. Auch hier sind aber die Meinungen nicht

---

1) Koch, ALR 2. Auflage, I 2 § 110 Anm. 88 a.
2) BGH LM § 581 Nr. 2.

einheitlich. Während z.B. das FG Düsseldorf in einem Urteil vom 30.8.1962[1] einen gemischten Vertrag mit überwiegendem kaufrechtlichen Charakter bejahte und den Kaufpreis in voller Höhe als für die Veräußerung der Bodenschätze geschuldet ansah, sind nach Wehberg und Buschoff[2] Ausbeuteverträge zu beurteilen als Pacht des Grundstücks und Verkauf der abzubauenden Substanz. Nach Auffassung dieser Autoren verlangt die Annahme eines gemischten Vertrages die Aufteilung des Entgelts in einen Pacht- und einen Förderzins. Dafür sei entscheidend, inwieweit der Grundstückseigentümer das Grundstück mit Rücksicht auf den Abbau nicht mehr selbst nutzen darf und kann.

Wehberg und Buschoff a.a.O. begründen ihre Ansicht mit dem Hinweis auf § 1 StAnpG, wonach das Steuerrecht zwingend eine wirtschaftliche Auslegung gebiete. Die von der Rechtsprechung vertretene, bürgerlich-rechtlichen Grundsätzen folgende Auffassung sei deshalb unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten zu eng. Weil sich Ausbeuteverträge wirtschaftlich gesehen regelmäßig nicht auf die Erzeugnisse, die ein Grundstück hervorbringe, bezögen, sondern auf Bodenbestandteile, die nicht wieder erzeugt werden könnten, wolle der Grundstückseigentümer beim Abschluß eines Ausbeutevertrages praktisch nur die - nach erfolgtem Abbau nicht wieder zu erbringende - Substanz gegen Entgelt abgeben. - Roos[3] gebraucht hier die Formulierung: "Der wirtschaft-

---

1) FG Düsseldorf in EFG 1963, 203 (aufgehoben durch amtlich nicht veröffentlichtes BFH-Urteil VI 9/63 vom 14.8.1964).
2) Wehberg und Buschoff in Inf. L 1959, S. 35 ff. mit weiteren Nachweisen.
3) Roos in StRK EStG § 21 R. 141.

liche Inhalt des Ausbeutevertrags führt über die Mitbestimmung des Grundstückswerts durch dessen Substanzinhalt zu einer Vermögensminderung bei der Substanzübertragung auf einen Dritten." - Auch das FG Düsseldorf a.a.O. betont, daß der Grundstückseigentümer bei Ausbeuteverträgen aus seinem Vermögen einen bereits vorhandenen wirtschaftlichen Wert unwiderruflich auf einen Dritten überträgt.

Die hier wiedergegebenen Begründungen für die Annahme eines gemischten Vertrages sind durchweg bestimmt durch die Tatsache, daß die Ausbeute von Bodenbestandteilen eine Substanzminderung des Grundstücks zur Folge hat. Entkleidet man diese Argumente des Hinweises auf die durch das Steuerrecht zwingend gebotene wirtschaftliche Auslegung, dann wird im übrigen deutlich, daß dies im Grunde die gleichen Gedanken sind, die schon zu der zivilrechtlich nicht zutreffenden Qualifizierung der Ausbeuteverträge als Kaufverträge geführt haben.

Gleichwohl wird man nicht von der Hand weisen können, daß die Erfassung des wirtschaftlichen Gehalts eines Vorganges wie z.B. bei der Verpachtung eines Grundstücks zur Ausbeute dazu verleiten kann, als entscheidend die endgültige Hingabe von Substanz anzusehen, mithin wirtschaftlich einen Kaufvertrag - bzw. einen gemischten Vertrag - anzunehmen. Ob eine solche Betrachtungsweise hier aber rechtlich zulässig ist, ist damit noch nicht entschieden. Haben nämlich die Beteiligten einen Pachtvertrag ernsthaft geschaffen und auch durchgeführt, dann ist auch das Steuerrecht grundsätzlich an diese zivilrechtlich zulässige Gestaltung gebunden. In der Rechtsprechung hat sich hier ganz deutlich

ein Wandel vollzogen, da der BFH der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung der Verhältnisse weit mehr Gewicht für die steuerrechtliche Beurteilung beimißt, als dies in der Rechtsprechung des RFH der Fall war[1]. Hier ist insbesondere ein Urteil des BFH vom 11.5.1962[2] zu nennen, in dem - unter Bezugnahme auf eine Entscheidung des BVerfG[3] - ausgeführt wird, die bürgerlich-rechtliche Gestaltungsfreiheit dürfe, wenn nicht eine steuerrechtliche Sondervorschrift eingreife, nicht dadurch beschränkt werden, daß für steuerliche Zwecke, vor allem zur Erweiterung der Steuerpflicht, bürgerlich-rechtlich wirksame Rechtsformen nicht beachtet oder umgedeutet würden. Das Interesse der Rechtssicherheit - im Sinne der Vorausberechenbarkeit der Folgen von Rechtshandlungen - gebiete die Anerkennung der für die gesamte Rechtsordnung einschließlich des Steuerrechts maßgebenden Ordnungsfunktionen des bürgerlichen Rechts.

Eine Anwendung dieser Grundsätze auf die hier streitige Frage ergibt folgendes: Der Gesetzgeber spricht in den §§ 2 Abs. 3 Nr. 6, 21 EStG von "Einkünften aus Vermietung und Verpachtung". Wie sich aus § 21 ergibt, handelt es sich dabei um einen umfassenden Begriff, vermittels dessen nicht nur Einkünfte aus der zeitlich begrenzten Überlassung von Gegenständen, sondern auch wirtschaftlich gleichliegende Fälle, wie z.B. die Ermittlung des Nutzungswertes der Wohnung im eigenen Hause, steuerlich erfaßt werden sollen. Was unter der Verpachtung eines Grundstücks im Sinne von § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu verstehen ist, wird nicht gesagt. § 21 EStG läßt vielmehr den im bürgerlichen

---

1) Blencke a.a.O. S. 19 ff.
2) BFH in BStBl 1962, 310.
3) BVerfG in BStBl 1962 I, 500.

Recht geprägten Begriff der Grundstückspacht unberührt. Er definiert also nicht die Grundstückspacht abweichend von § 581 BGB, sondern bestimmt nur, was einkommensteuerrechtlich sonst noch als Verpachtung zu gelten hat.[1)]

Die vom BFH[2)] genannte Möglichkeit einer Beschränkung der bürgerlich-rechtlichen Gestaltungsfreiheit durch das Eingreifen steuerrechtlicher Sondervorschriften, die in den Einzelsteuergesetzen oder in den allgemeinen Steuergesetzen wie dem Steueranpassungsgesetz enthalten sein können[3)], kommt hier nicht in Betracht. Insbesondere kann auch auf die sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise, die aus § 1 Abs. 2 und 3 StAnpG entwickelt wurde, bei der Entscheidung der Frage, wie Ausbeuteverträge grundsätzlich zu qualifizieren sind, nicht zurückgegriffen werden. Blencke[4)] weist zu Recht darauf hin, daß es richtig und selbstverständlich sein dürfte, daß auch im Steuerrecht, wie übrigens in jedem anderen Rechtsgebiet, versucht werden müsse, den wahren Sachverhalt zu erforschen und daß das Steuerrecht die ihm unterliegenden Tatbestände nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt zu erfassen habe. Erst wenn dieser nicht mit der gewählten Rechtsform übereinstimme, sei mit § 1 StAnpG eine Regel für die Auslegung von Gesetzen und Tatbeständen gegeben. Haben aber die Beteiligten einen Ausbeutevertrag z.B. als Pachtvertrag erkennbar vereinbart und auch durchgeführt, dann kann in einem solchen Fall die Anwendung des § 21 EStG nicht mit dem Hinweis in Frage gestellt werden, die Überlassung des Grundstücks zur Ausbeute und die dadurch bedingte Substanzminderung komme einem Substanzverkauf gleich. Hier kann man nicht mehr von "Auslegung"

---

1) Vgl. Knoppe, Pachtverhältnisse gewerblicher Betriebe im Steuerrecht, S. 24. Mißverständlich BFH in Inf. L. 1961, S. 344 in einer zu § 4 Ziff. 10 UStG ergangenen Entscheidung.
2) BFH in BStBl 1962, 310.
3) Blencke a.a.O., S. 22.
4) Blencke a.a.O., S. 70.

sprechen, weil versucht wird, dem Tatbestand einen ganz anderen Inhalt zu geben, als er nach der Gestaltung der Parteien gewollt ist.[1)]

Zusammenfassend ist festzuhalten, daß die Qualifizierung von Ausbeuteverträgen als gemischte Verträge nicht in Betracht kommt, weil die entscheidende Voraussetzung, nämlich die grundsätzliche Bejahung eines Verkaufs der Bodensubstanz bei diesen Verträgen weder bürgerlich-rechtlich[2)] noch steuerrechtlich gegeben ist.

3. Ausbeuteverträge als Pachtverträge über ein Recht

Gem. § 581 BGB können nicht nur Sachen, sondern auch Rechte Gegenstand eines Pachtvertrages sein. Damit stellt sich die Frage, ob Grundstücksausbeutungsverträge nicht grundsätzlich als Pachtverträge über ein Recht - das Ausbeuterecht[3)] - qualifiziert werden können. Am Beispiel der gesetzlichen Regelung der Mineralgewinnungsrechte in § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG und im Hinblick auf die Rechtsprechung zu Ausbeuteverträgen im Gewerbesteuer- und im Bewertungsrecht soll dieses Problem verdeutlicht werden.

3.1 Die einkommensteuerrechtliche Regelung der Mineralgewinnungsrechte

Nach § 21 Abs. 1 Nr. 1 2. Alternative gehören auch Einkünfte aus der Verpachtung von Mineralgewinnungsrechten zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im

---

1) Blencke a.a.O. S. 70 betont, daß eine solche unzulässige Überbetonung der sog. wirtschaftlichen Betrachtungsweise unbedingt vermieden werden müsse.
2) Wehrens a.a.O., S. 11 ff., weist nach, daß Ausbeuteverträge zivilrechtlich keine gemischten Verträge sind.
3) In § 99 Abs. 2 BGB wird das Recht auf Gewinnung von Bodenbestandteilen ausdrücklich erwähnt.

Sinne des Gesetzes.[1] Was alles unter einem Mineralgewinnungsrecht zu verstehen ist, läßt sich nur feststellen, wenn man einen kurzen Blick auf das Bergrecht[2] wirft. Vorweggesagt sei gleich, daß im Bergrecht dieser Begriff nicht gebräuchlich ist.[3]

Das Recht zum Abbau von Mineralien ist verschieden ausgestaltet, und zwar je nachdem, ob es sich um bergrechtliche oder nichtbergrechtliche Mineralien handelt.[4]

Hinsichtlich der b e r g r e c h t l i c h e n M i n e r a l i e n - das sind die wichtigsten Metalle, Kohlen und Salze - ist das Verfügungsrecht des Grundeigentümers ausgeschlossen. Hier wird wiederum unterschieden zwischen Bergbaufreiheit und Staatsvorbehalt. Bei B e r g b a u f r e i h e i t hat jedermann das Recht zum Schürfen und im Falle eines Fundes den Anspruch auf Verleihung des Bergwerkseigentums. Das Bergwerkseigentum gibt das ausschließliche Recht zum Abbau für die in der Verleihungsurkunde benannten Mineralien im verliehenen Feld. Es wird wie eine unbewegliche Sache behandelt, erhält wie diese ein Grundbuchblatt und kann wie ein Grundstück mit ding-

---

1) Zu der Streitfrage, ob auch die Bestellung eines solchen Rechts als zeitlich begrenzte Überlassung anzusehen ist, soll hier nicht Stellung genommen werden. Vgl. dazu unten 2. Teil, 2. Abschnitt A.II.

2) Das Bergrecht ist zur Zeit noch in eine Vielzahl von Landesgesetzen und Verordnungen zersplittert. Zwischen den einzelnen Landesbergrechten bestehen zum Teil erhebliche Abweichungen, auf die aber in der folgenden knappen Darstellung kaum eingegangen werden kann. Während der Abfassung dieser Untersuchung wurde bekannt, daß im Bundeswirtschafts- und Finanzministerium an dem Referentenentwurf eines Bundesberggesetzes gearbeitet wird. Nähere Einzelheiten waren zu diesem Zeitpunkt noch nicht bekannt.

3) Rössler-Troll a.a.O. § 100 Anm. 2.

4) Die folgende Darstellung lehnt sich an die Ausführungen von Wolff-Raiser a.a.O. §§ 95 ff.

lichen Rechten belastet bzw. durch Auflassung und Eintragung veräußert werden. Besteht hingegen ein S t a a t s v o r b e h a l t , so z.B. bei Steinsalzen[1], Kali- und Magnesiasalzen, so bedeutet dies, daß dem Staat als Fiskus durch den Wirtschaftsminister das Bergwerkseigentum verliehen wird. Der Fiskus kann das Bergwerkseigentum dann mit veräußerlichen und vererblichen "Gewinnungsrechten" zugunsten privater Dritter belasten. Diese Gewinnungsrechte verhalten sich zum Bergwerkseigentum wie das Erbbaurecht zum Grundeigentum; sie erhalten also ebenfalls ein besonderes Grundbuchblatt.

Was die Gruppe der n i c h t b e r g r e c h t l i c h e n M i n e r a l i e n[2] anbelangt, bei denen das Abbaurecht gem. § 903 BGB Ausfluß des Eigentums ist[3], so ist auch hier wegen der landesrechtlichen Besonderheiten eine auch nur annähernd erschöpfende Aufzählung nicht möglich. Man denke z.B. an die im Gebiet der ehemaligen Provinz Hannover vorkommenden Steinsalze, die anderswo zu den bergrechtlichen Mineralien gerechnet werden. Der Grundstückseigentümer kann hier durch Willenserklärung das Abbaurecht vom Grundeigentum loslösen und als "selbständige Gerechtigkeit" zum Entstehen bringen. Diese sog. Salz- oder Kohlenabbaugerechtigkeiten erhalten ein eigenes Grundbuchblatt und können wie Grundstücke belastet und veräußert werden.

---

1) In Hannover gehören Steinsalze im Gegensatz zu den meisten übrigen Bergrechten nicht zu den bergrechtlichen Mineralien (vgl. Wolff-Raiser a.a.O. § 96, Anm. 1).

2) Steine, Erden, Kies etc. sind keine "Mineralien" im eigentlichen Sinn und bleiben deshalb bei der Einteilung in bergrechtliche und nichtbergrechtliche Mineralien außer Ansatz.

3) In zunehmendem Maße ist auch bei nichtbergrechtlichen Mineralien wegen ihrer volkswirtschaftlichen Bedeutung ein Staatsvorbehalt eingeführt worden, so bei Erdöl durch das Erdöl-Gesetz vom 12.5.1934. Diese Mineralien sind damit auch der Verfügung und Ausbeutebefugnis des Grundeigentümers entzogen.

Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich, daß bei Vorliegen von Bergwerkseigentum, Gewinnungsrechten und Gerechtigkeiten eine Verpachtung des Grundstücks zur Ausbeute durch den Grundeigentümer nicht möglich ist, da hier das Recht auf Gewinnung von Bodenbestandteilen vom Grundstückseigentum losgelöst und rechtlich verselbständigt worden ist.
Diese in § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG als "Mineralgewinnungsrechte" bezeichneten verselbständigten Ausbeuterechte können veräußert, belastet, verpachtet werden[1]. Sie unterscheiden sich daher wesentlich von dem dem Grundstückseigentümer als Ausfluß seines Eigentums zustehenden Recht auf Abbau der in seinem Grundstück vorkommenden Steine, Erden etc.

3.2 Hinweis auf die Rechtsprechung zu Ausbeuteverträgen im Gewerbesteuer- und im Bewertungsrecht

Im Gewerbesteuer- und im Bewertungsrecht vertritt der BFH in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, bei Grundstücksausbeutungsverträgen werde nicht das Grundstück verpachtet, sondern das dem Grundstückseigentümer als Ausfluß seines Eigentums zustehende Ausbeuterecht sei Gegenstand des Pachtvertrages.

3.21 Ausbeuteverträge bei der Gewerbesteuer

Bei der Gewerbesteuer geht es darum, ob die Hinzurechnungsvorschriften der §§ 8 Nr. 7 und 12 Abs. 2 Nr. 2 GewStG für Ausbeuteverträge in Betracht kommen.

---

1) Vgl. z.B. RGZ 135, 94: Verpachtung des Bergwerkseigentums.

Nach § 8 Nr. 7 GewStG ist die Hälfte der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung der nicht in Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, dem Gewinn aus Gewerbebetrieb wieder hinzurechnen. Eine Hinzurechnung zum Einheitswert des gewerblichen Betriebs erfolgt gem. § 12 Abs. 2 Nr. 2 GewStG hinsichtlich der Werte (Teilwerte) der nicht in Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb dienen, aber im Eigentum eines Mitunternehmens oder eines Dritten stehen, soweit sie nicht im Einheitswert des gewerblichen Betriebs enthalten sind.

Der BFH[1] begründet die Anwendung dieser Hinzurechnungsvorschriften auf Grundstücksausbeutungsverträge wie folgt:

Der Steuergesetzgeber verwende in § 8 Nr. 7 GewStG hinsichtlich des Gegenstandes der Vermietung und Verpachtung sowie in § 12 Abs. 2 Nr. 2 GewStG nicht den bürgerlichrechtlichen Begriff des Grundstücks, sondern spreche von nicht in Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgütern. Dabei sei der Begriff des Wirtschaftsgutes nach den Gewinnermittlungsvorschriften des EStG auszulegen und umfasse deshalb auch solche Gegenstände, die nach bürgerlichem Recht als wesentliche Bestandteile oder als Zubehör einer Sache nicht oder nur in beschränktem Umfang Gegenstand besonderer Rechte sein könnten, wie z.B. die in einem Grundstück lagernden Mineralvorkommen. Auch das in § 8 Nr. 7 und in § 12 Abs. 2 Nr. 2 GewStG verwandte Wort "Grundbesitz" sei ein steuer-

---

1) In dem Grundsatzurteil I 199/57 U vom 7.10.1958 (BStBl 1959, 5) schließt sich der BFH hinsichtlich der gewerbesteuerlichen Behandlung von Ausbeuteverträgen der Rechtsprechung des RFH an, jedenfalls soweit es um die Frage des Pachtgegenstandes geht. Die nachfolgende Darstellung beruht im wesentlichen auf den Ausführungen dieses Urteils.

licher Begriff, der den Steuergegenstand der Grundsteuer[1] bezeichne. Damit solle das Anwendungsgebiet der GewSt von der GrSt abgegrenzt werden. Der GrSt unterlägen nach § 2 GrStG das land- und forstwirtschaftliche Vermögen, das Grundvermögen und das Betriebsvermögen, soweit es in Betriebsgrundstücken bestehe. Nach der Rechtsprechung des III. Senats des BFH stelle das durch Verpachtung genutzte Recht auf den Abbau von Bodenschätzen eine Gewerbeberechtigung[2] dar, die regelmäßig dem Grundstückseigentümer zuzurechnen sei.[3] Das gelte nicht nur für Bodenschätze, bei denen das Recht zur Gewinnung von dem Eigentum am Grundstück getrennt und als selbständiges Recht (Gerechtigkeit) behandelt werde, sondern auch für solche Bodenschätze, deren Abbau dem unbeschränkten Verfügungs- und Ausbeuterecht des Grundstückseigentümers unterliege, wie dies z.B. für Steine, Erden, Kies etc. der Fall sei. Daß auch bei Bodenschätzen, die ohne besondere staatliche Verleihung aufgrund des Eigentums am Grund und Boden aufgesucht und gewonnen werden können, ein besonders zu bewertendes Recht (Mineralgewinnungsrecht) im Sinne von § 21 BewG vorhanden sei, sei durch die Neufassung des § 58 BewG ausdrücklich klargestellt. Diese Rechtslage, die sich aus dem BewG ergebe, sei bei der GewSt nicht anders und wirke sich deshalb bei der Anwendung des § 8 Nr. 7 GewStG und des § 12 Abs. 2 Nr. 2 GewSt aus.

---

1) §§ 1 und 2 GrStG.

2) Der Ausdruck "Gewerbeberechtigung" war zuletzt in § 58 BewG a.F. enthalten. Diese Bestimmung wurde durch das Änderungsgesetz 1963 neu gefaßt (heute § 100 BewG 1965) und verwendet nunmehr den Begriff "Mineralgewinnungsrecht".

3) Die hier erwähnte ausdrückliche Bezugnahme auf die Rechtsprechung des III. Senats findet sich in einer Entscheidung des VI. Senats 76/63 U vom 21.8.1964 (BStBl 1964, 557).

Das Mineralgewinnungsrecht, für das ein besonderer Einheitswert festgestellt werde, sei daher bewertungs- und gewerbesteuerrechtlich nicht als Bestandteil des Grundstücks anzusehen. Da sich demnach die nach dem Einheitswert des Betriebsgrundstücks berechnete GrSt nicht auf die bürgerlich-rechtlich zu den wesentlichen Bestandteilen des Grundstücks gehörenden, im Boden befindlichen Mineralien erstrecke, würde es dem Zweck der §§ 8 Nr. 7 und 12 Abs. 2 Nr. 2 GewStG, die GewSt sinnvoll von der GrSt abzugrenzen, widersprechen, wenn Wert und Ertrag des Mineralvorkommens weder von der GrSt noch der GewSt erfaßt werden würden.

Auch aus dem Objektcharakter der GewSt und dem Zweck der Hinzurechnungsvorschriften sei es zu rechtfertigen, daß unabhängig von der bürgerlich-rechtlichen Rechtslage hier Vertragsgegenstand nicht das Grundstück, sondern das steuerlich selbständige Ausbeuterecht des Grundstückseigentümers sei. Bei der GewSt sei es grundsätzlich ohne Bedeutung, ob ein Betrieb mit eigenem oder mit fremdem Anlagekapital arbeite. Wenn der Grundstückseigentümer selbst das Mineralvorkommen ausbeute, so beziehe er, soweit nicht ausnahmsweise ein landwirtschaftlicher Nebenbetrieb vorliege, Einkünfte aus gewerblicher Bodenbewirtschaftung gem. § 15 Nr. 1 EStG. Sein Gewerbeertrag dürfe zum Ausgleich für die auf dem Grundstück liegende GrSt nur um 3% des das Mineralvorkommen nicht umfassenden Einheitswerts des Grundstücks gekürzt werden[1)], so daß der Reinertrag des Mineralvorkommens bei ihm in vollem Umfang der GewSt unterliege. Es wäre mit dem Objektcharakter der GewSt nicht vereinbar, im Falle der Verpachtung den Reinertrag des ausgebeuteten Mineralvorkommens weder beim Grundstückseigentümer noch beim Pächter der GrSt oder der GewSt zu unterwerfen.

---

1) § 9 Nr. 1 GewStG

Dieser Rechtsprechung ist zuzustimmen. Die vom bürgerlichen Recht abweichende Beurteilung der Ausbeuteverträge nicht als Grundstückspachtverträge, sondern als Pachtverträge über ein Recht ist hier durch die oben erwähnten steuerrechtlichen Sondervorschriften[1] des GewStG gedeckt. Der BFH betont jedoch in den einschlägigen Entscheidungen ausdrücklich, daß nur der Vertragsgegenstand bei Ausbeuteverträgen nach steuerlichen Gesichtspunkten zu beurteilen sei. Wenn der Gesetzgeber in § 8 Nr. 7 GewStG die Begriffe "Miete" und "Pacht" verwende, dann knüpfe er damit an das bürgerliche Recht an, das diese Begriffe geprägt und ihnen einen festen Inhalt gegeben habe. Damit bezieht der BFH einen anderen Standpunkt als der RFH, der die Begriffe "Miet- und Pachtzinsen" rein wirtschaftlich interpretierte[2].

3.22 Ausbeuteverträge im Bewertungsrecht

Nach der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung zum Bewertungsrecht sind Ausbeuteverträge i.d.R. als Pachtverträge zu beurteilen, durch die der Berechtigte das ihm zustehende Mineralgewinnungsrecht einem anderen zur Ausübung überläßt. Gegenstand des Pachtvertrages ist also

---

1) Eine andere Frage ist die nach der Verfassungsmäßigkeit des § 8 Nr. 7 GewStG. Insbesondere Klein, Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen bei der Ermittlung des Gewerbeertrages, BB 1963, 1129 ff. vertritt die Auffassung, daß § 8 Nr. 7 Satz 2 gegen den Gleichheitssatz verstoße, mithin die gesamte Vorschrift des § 8 Nr. 7 GewStG nichtig sei.

2) Der BFH bezieht sich in dem Urteil vom 7.10.1958 a.a.O. auf die grundlegenden Ausführungen des BFH im Urteil I 50/55 U vom 23.7.1957 (BStBl 1957, 306), wo festgestellt wird, die im Steuerrecht übliche wirtschaftliche Betrachtungsweise habe überall dort zurückzutreten, wo der Steuergesetzgeber an Begriffe des bürgerlichen Rechts anknüpfe. Da das Steuerrecht Bestandteil der allgemeinen Rechtsordnung sei, müsse sich der Inhalt seiner Rechtsbegriffe deshalb, soweit das Gesetz nicht erkennbar etwas anderes bestimme, mit dem auch sonst üblichen Inhalt dieser Rechtsbegriffe decken.

das Recht, das Mineralvorkommen auszubeuten, zu dessen Bewertung das Mineralvorkommen lediglich einen Faktor darstelle[1]. Die hier einschlägige Gesetzesvorschrift, § 100 BewG 1965, ist in ihrem ursprünglichen Zweck durch die mehrfachen Änderungen nicht berührt worden. Danach sollen von dem der GrSt unterliegenden Eigentum an Grundstücken steuerrechtlich diejenigen Berechtigungen als selbständige Wirtschaftsgüter abgespaltet werden, die ihrer Natur nach nicht der GrSt, sondern der GewSt unterworfen werden müssen[2]. Im Übrigen ist auf die oben bei der GewSt gemachten Ausführungen zu verweisen. Auch hier gilt die Feststellung, daß die vom Zivilrecht abweichende Beurteilung von Ausbeuteverträgen durch steuerrechtliche Sondervorschriften gedeckt ist.

3.3 Abschließende Stellungnahme

Pachtverträge können bürgerlich-rechtlich zwar auch über ein Recht geschlossen werden, wie sich aus dem Wort "Gegenstand" in § 581 BGB ergibt. Ein Recht auf Gewinnung von Bodenbestandteilen muß aber, um als selbständiger fruchttragender Gegenstand im Sinne der §§ 99 Abs. 2, 581 BGB in Betracht zu kommen, bereits vom Eigentum abgezweigt und zu einem Recht mit selbständigem Bestand erhoben sein. Als ein solches Recht ist das Mineralgewinnungsrecht gem. § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG anzusehen. Das dem Eigentümer zustehende Recht auf Ausbeute ist dagegen nicht

---

1) RFH in RStBl 41, 949; BFH in BStBl 60, 420; 61, 122; 63, 2.
2) Gürsching-Stenger, § 58 BewG Anm. 4.

pachtfähig.[1)2)] Eine Ausnahme von dem oben bezeichneten Grundsatz macht die Rechtsprechung im Gewerbesteuer- und im Bewertungsrecht zu Recht, da hier steuerrechtliche Sondervorschriften eingreifen.

---

1) Unklar Herrmann-Heuer § 21 EStG Anm. 4, die - unter Bezugnahme auf eine BFH-Entscheidung zur GewSt - bei Ausbeuteverträgen generell die Verpachtung eines Rechts annehmen, gleich darauf aber zu bedenken geben, wirtschaftlich kämen solche Verträge einem Verkauf der Substanz recht nahe.

2) Schon das RG hatte in RGZ 94, 279 die Annahme, daß der Ausbeutevertrag sich nicht auf das Grundstück selbst, sondern auf die Ausbeutebefugnisse des Eigentümers beziehe, ausdrücklich als rechtsirrig bezeichnet.

III. Die Abgrenzung von Kauf und Pacht

Die Ausführungen unter II. haben gezeigt, daß Grundstücksausbeutungsverträge im Einklang mit der herrschenden Meinung nicht als gemischte Verträge, als Pachtverträge über ein Recht zu qualifizieren sind. Wann im Einzelfall aber ein Ausbeutevertrag als Pachtvertrag oder als Kauf der Bodensubstanz zu beurteilen ist - letzteres soll nach der herrschenden Meinung die Ausnahme sein -, ist damit noch nicht entschieden. Diese Frage ist Gegenstand der folgenden Abhandlung.

1. Die höchstrichterliche Rechtsprechung zu Ausbeuteverträgen im Einkommensteuerrecht

1.1 Kriterien für Pacht

Nach dieser Rechtsprechung ist es für die Annahme eines Pachtverhältnisses ohne Bedeutung, ob der Grundstückseigentümer als Gegenleistung für die Überlassung des Grundstücks zur Ausbeute eine einmalige oder laufende Zahlung erhält[1]. Der BFH weist darauf hin, daß Entgeltsvereinbarungen auch im bürgerlichen Recht von den Vertragsparteien beliebig vereinbart werden können[2]. Wenn das Entgelt unabhängig von dem Umfang der Substanzentnahme bemessen ist, kann dies zwar als ein Indiz für das Vorliegen eines Pachtvertrages angesehen werden[3]. Jedoch schließt auch ein ertragsbestimmtes Entgelt die Annahme eines Pachtverhältnisses nicht aus, wenn nur alle anderen Voraussetzungen für Pacht gegeben sind[4]. Ebensowenig spricht

---

1) RFH in RStBl 38, 805; 38, 870; BFH in StRK EStG § 21, R. 103.
2) BFH in StRK EStG § 21, R. 190.
3) BFH in StRK EStG § 21, R. 115.
4) RFH in RStBl 1929, 585.

gegen ein Pachtverhältnis, wenn das Entgelt als "Kaufpreis" bezeichnet ist[1].

Der Annahme eines Pachtvertrages steht auch nicht entgegen, daß Bodenschätze nur einmal abgebaut werden können, denn ein Pachtvertrag setzt begrifflich keine mehrfache Fruchtziehung voraus[2]. Das gleiche gilt für die Tatsache, daß eine Substanzveränderung von Grund und Boden durch den Abbau erfolgt, da dies vom Verpächter gestattet werden kann[3].

Ein sicheres Indiz für das Vorliegen eines Pachtverhältnisses muß nach dieser Rechtsprechung hingegen gesehen werden, wenn dem Ausbeuteberechtigten die Substanzentnahme nach seinem Belieben gestattet ist[4].

Ebenso spricht für einen Pachtvertrag die Übertragung des Besitzes an der Ausbeutefläche an den Ausbeuteberechtigten für eine bestimmte Abbauzeit zur Ausbeute, insbesondere auch zur Aufstellung der erforderlichen Geräteschaften[5]. Auch dann ist nach höchstrichterlicher Rechtsprechung mit ziemlicher Sicherheit ein Pachtverhältnis gegeben, wenn der Grundstückseigentümer im Ausbeutevertrag Verpflichtungen übernimmt, die die Benutzung des Grundstücks zur Substanzausbeute überhaupt erst ermöglichen. So hatte sich die Grundstückseigentümerin im BFH-Urteil vom 2.3.1966 VI 161/65[6] u.a. zur Einholung der für den Sandabbau erforderlichen Genehmigungen verpflichtet.

---

1) BFH in StRK EStG § 21, R. 115; BFH in BStBl 1959, 294; BFH 97, 542.
2), 3) BFH in StRK EStG § 21, R. 190.
4) RFH in RStBl 1929, 585; BFH in StRK EStG § 21, R. 115; BFH in BStBl 1959, 294.
5) RFH in RStBl 1929, 585.
6) BFH 86, 128.

Für das Vorliegen eines Pachtvertrages ist nach dieser Rechtsprechung ferner typisch, daß das Grundstück nach dem Abbau in den Besitz des Eigentümers zurückfällt. Oftmals trifft dabei den Ausbeuteberechtigten die Verpflichtung aus dem Ausbeutevertrag, die Parzelle nach der Ausbeute wieder für die landwirtschaftliche Nutzung herzurichten, also das Grundstück einzuebnen (Einplanierungspflicht) und die Muttererde wieder aufzutragen[1].

1.2 Kriterien für Kauf

Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung liegt ein Verkauf der Bodenschätze ausnahmsweise dann vor, wenn Grund und Boden mitveräußert[2] wird oder wenn es sich um die einmalige Lieferung einer fest begrenzten Menge Bodensubstanz[3] handelt.

Schließlich sei noch vermerkt, daß die höchstrichterliche Rechtsprechung mit Nachdruck immer wieder betont hat, maßgebend für die Beurteilung sei die Würdigung der Gesamtheit aller Umstände[4].

2. Kritische Beurteilung dieser Rechtsprechung

Bei der Fülle der höchstrichterlichen Entscheidungen, die auf dem Gebiet des Einkommensteuerrechts zu

---

1) RFH in RStBl 1929, 585; BFH in StRK EStG § 21, R 115, 190; BFH 97, 542.
2) BFH in BStBl 1959, 294; 1966, 364.
3) BFH in BStBl 1959, 294; 1966, 364; 1970, 210; HFR 1965, 209.
4) Zuletzt BFH in BStBl 1970, 210.

Grundstücksausbeutungsverträgen ergangen sind und in Anbetracht der Vielzahl von Gestaltungsmöglichkeiten, die den Beteiligten eines Ausbeuteverhältnisses wegen der Nachgiebigkeit der schuldrechtlichen Normen zur Verfügung stehen, kann es nicht ausbleiben, daß immer wieder Entscheidungen ergehen, die zu Kritik Anlaß geben. Eine sinnvolle kritische Würdigung dieser Rechtsprechung kann sich aber nicht darin erschöpfen, einzelne Entscheidungen zu analysieren. Vielmehr sind die folgenden Gesichtspunkte als entscheidend anzusehen:

Das ist einmal die Frage, ob diese Rechtsprechung mit der zivilrechtlichen Beurteilung von Ausbeuteverträgen übereinstimmt. Weiter ist zu prüfen, ob die bei der Abgrenzung von Kauf und Pacht von der Zivil- und der Steuerrechtsprechung benutzten Kriterien generell als geeignet erscheinen, um zu gesicherten Erkenntnissen zu gelangen. Ist das nicht der Fall - eine zuverlässige rechtliche Bestimmung des konkreten zu beurteilenden Ausbeutevertrags also nicht möglich - , dann muß nach neuen aussagefähigen Abgrenzungsmerkmalen oder einer Methode gesucht werden, die es gestattet, mit größtmöglicher Sicherheit einen Ausbeutevertrag als Pachtvertrag über ein Grundstück oder als Kauf der Bodensubstanz zu qualifizieren[1].

2.1 Beurteilung von Ausbeuteverträgen im bürgerlichen Recht und im Einkommensteuerrecht

Besonders in neueren Entscheidungen stellt der BFH bei der Beurteilung von Ausbeuteverträgen im Rahmen

---

1) Diese Untersuchung hätte dann nicht unter 2., sondern in einem gesonderten Abschnitt zu erfolgen.

des § 21 EStG erkennbar auf die bürgerlich-rechtliche Betrachtungsweise ab[1]. Diese Tendenz ist zu begrüßen, da damit die steuerrechtliche Beurteilung grundsätzlich an die von den Beteiligten ernsthaft geschaffenen und durchgeführten bürgerlich-rechtlichen Formen anknüpft - ein Gedanke, der schon mehrmals in dieser Untersuchung zum Ausdruck gekommen ist[2].

In älteren Entscheidungen hatte der BFH häufig die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise zur Begründung seiner Rechtsauffassung in nicht gerechtfertigter Weise herangezogen. So wird im Urteil vom 18.7.1958 VI 176/56[3] ausgeführt, aus der Tatsache, daß das Entgelt als "Kaufpreis" bezeichnet wird, könne nichts Entscheidendes gegen die Annahme von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung hergeleitet werden. Zur Begründung wird einmal angeführt, daß es für den Begriff der Verpachtung im Sinne des Einkommensteuerrechts nicht auf den Verpachtungsbegriff des bürgerlichen Rechts und die gewählte Rechtsform ankomme[4]. Zum anderen wird betont - in Anlehnung an eine RFH-Entscheidung zur Gewerbesteuer vom 17.7.1940[5] -, es dürfe nicht darauf abgestellt werden, ob die Parteien den Vertrag äußerlich in die Form eines Kaufvertrages gekleidet hätten, sondern es sei entscheidend, ob ein Rechtsverhältnis vorliege, das in seinem wirtschaftlichen Erfolg einem Pachtvertrag gleichkomme.

Auch zivilrechtlich gesehen ist für die Qualifikation eines Vertragsverhältnisses nicht die von den Parteien gewählte Bezeichnung maßgebend: falsa demonstratio non nocet. Nach den Bestimmungen des bürgerlichen Rechts

---

1) BFH-Urteil vom 12.12.1969 VI R 197/67, BFH 97, 542.
2) Vgl. oben II. 2.
3) Inf. L.1962, S. 243.
4) Unter Bezugnahme auf RFH in RStBl 1937, 635.
5) RStBl 1940, 914.

ist bei der Auslegung von Willenserklärungen nicht am Wortlaut zu haften, sondern der wirkliche Wille zu erforschen (§ 133 BGB). Zur Begründung der Entscheidung bedurfte es hier also nicht der Heranziehung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise[1].

In der genannten BFH-Entscheidung wird weiter ausgeführt, ebensowenig könne das Pachtverhältnis allein aus dem Grund verneint werden, weil das Entgelt nicht in wiederkehrenden Geldleistungen, sondern in einem Einmalbetrag bestehe. Zur Begründung werden die gleichen Argumente gebracht wie oben, also der Hinweis auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Hier hat sich der BFH aber in einer späteren Entscheidung korrigiert, wo er zutreffend bemerkt, auch im bürgerlichen Recht könne der Pachtzins von den Parteien beliebig vereinbart werden, insbesondere seien einmalige Zahlungen des Pächters möglich[2].

2.2 Die nach Auffassung des BFH für Kauf sprechenden Abgrenzungsmerkmale

Da der BFH neuerdings Ausbeuteverträge - zu Recht - nach bürgerlich-rechtlichen Grundsätzen überprüft, könnte man meinen, daß er bei der Entscheidung der Frage, wann im Einzelfall Kauf oder Pacht anzunehmen ist, im wesentlichen die gleichen Abgrenzungsmerkmale benutzt wie die Zivilrechtsprechung und die bürgerlich-rechtliche Literatur. Diese Vermutung geht jedoch fehl, wenn man sich vor Augen hält, unter welchen Voraussetzungen nach der BFH-Rechtsprechung der Ausnahmefall "Kaufvertrag" vorliegen soll. Denn die Kriterien "Mitveräußerung von Grund und Boden" und

---

1) Kritisch zu dieser Entscheidung auch Bettermann, Anm. zu StRK EStG § 21, R. 115.
2) BFH-Urteil vom 14.8.1964, StRK EStG § 21, R. 190.

"einmalige Lieferung einer fest begrenzten Menge Bodensubstanz"[1] werden von der Zivil-Rechtsprechung und der bürgerlich-rechtlichen Literatur[2] als Unterscheidungsmerkmale nicht verwendet. Im folgenden sollen diese Kriterien daher kritisch überprüft werden.

2.21 Mitveräußerung von Grund und Boden

Es fällt auf, daß das BFH-Urteil vom 12.12.1969 VI R 197/67[3], das sich als bislang letztes Urteil ausführlich mit der Abgrenzung von Kauf und Pacht bei Ausbeuteverträgen auseinandergesetzt hat, dieses Kriterium nicht mehr aufführt. Der Grund hierfür könnt m. E. der folgende sein: Bis Ende 1957 zählten gem. § 17 a EStG 1955/57 Gewinne aus der Veräußerung von Bodenschätzen, die nicht zu einem land- und forstwirtschaftlichen oder einem gewerblichen Betriebsvermögen gehören, zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, Durch das StÄndG 1958 wurde § 17 a EStG, der ab 1.1.1955 an die Stelle des § 36 EStDV 1953 getreten war, ersatzlos gestrichen mit der Folge, daß nunmehr Einnahmen aus dem Verkauf von Bodenschätzen, die zum Privatvermögen gehören, nicht mehr der Einkommensteuerpflicht unterliegen. Eine solche Veräußerung von Bodenschätzen sah der BFH in einem Urteil vom 13.5.1959[4] dann zweifelsfrei als gegeben an, wenn das abzubauende Vorkommen zusammen mit der Ackerfläche selbst veräußert, wenn also Grund und Boden mitveräußert würde. Bei selbständiger Überlassung des Vorkommens sei dagegen eine Veräußerung nur dann anzunehmen, wenn es sich

---

1) Vgl. oben 1.2 Anm. 2 und 3.
2) Auch in der ausführlichen Untersuchung von Wehrens a.a.O. werden diese Kriterien nicht erwähnt.
3) BFH 97, 542.
4) BStBl 1959, 294.

um einen einmaligen Lieferungsvorgang handelte, der sich auf eine bestimmte und fest abgegrenzte Liefermenge beziehe.

Es ist offensichtlich, daß der BFH auch in Entscheidungen, die auf Grund der neuen Rechtslage nach der Aufhebung des § 17 a EStG ergangen sind, wiederum die alten Kriterien herangezogen hat[1]. Dabei wurde aber übersehen, daß es sich im ersten Falle - Mitverkauf von Grund und Boden - nicht um Grundstücksausbeutungsverträge handelte[2]. Denn dieser das Grundstück als solches - oder jedenfalls Teile davon - erfassende Veräußerungsvorgang ist einem zwischen dem Grundstückseigentümer und einem Dritten über die Gewinnung anorganischer Bodenbestandteile abgeschlossenen Vertrag nicht vergleichbar. Wenn § 17 a EStG 1955/57 allgemein von der "Veräußerung von Bodenschätzen" sprach, so war damit nämlich noch nicht gesagt, daß es sich hierbei auch immer um Ausbeuteverträge handeln müßte. Ob der BFH in dem o.a. Urteil vom 12.12.1969 nun die Untauglichkeit dieses Kriteriums für Kauf bei Ausbeuteverträgen erkannt und deshalb nicht mehr verwendet hat oder ob es sich um einen Zufall handelt, muß allerdings dahingestellt bleiben.

2.22 Einmalige Lieferung einer fest begrenzten Menge Bodensubstanz

Dieses auf den ersten Blick eindeutig erscheinende Kriterium muß zwangsläufig ins Zwielicht geraten, wenn

---

1) BFH-Urteil vom 2.3.1966 VI 161/65, BStBl 1966, 364; BFH-Urteil vom 25.11.1966 VI 375/65, BStBl 1967, 226: hier hat der BFH in einer GewSt-Sache die o.a. Kriterien als solche für Kauf bezeichnet.

2) Vgl. auch Wehrens a.a.O. Seite 2f., der ausführt, die Notwendigkeit zum Abschluß eines Ausbeutevertrags trete auf, wenn der an der Ausbeute eines Grundstücks interessierte Nichteigentümer das Ausbeutegrundstück nicht kaufen will oder nicht kaufen kann.

man bei Überprüfung der einschlägigen Rechtsprechung feststellt, daß der BFH einen solchen Ausnahmefall bislang tatsächlich noch nicht anerkannt hat[1]. Da in jedem Einzelfall die "Würdigung der Gesamtheit aller Umstände" entscheidet[2] - der BFH dieses Kriterium für Kauf also nicht losgelöst, sondern nur im Zusammenhang mit allen übrigen (rechtlichen und tatsächlichen) Gegebenheiten eines konkreten Ausbeutevertrages würdigt -, ist es nicht erstaunlich, daß je nach Fallage das eine oder andere Merkmal des komplexen Kriteriums "einmalige Lieferung einer fest begrenzten Menge Bodensubstanz" mehr oder weniger betont wird.

Im folgenden soll die Brauchbarkeit dieses Kriteriums anhand der einschlägigen BFH-Entscheidungen überprüft werden. Dazu ist es erforderlich, das Kriterium in seine Bestandteile zu zerlegen und diese jeweils getrennt für sich zu würdigen.

2.221 Merkmal "Lieferung"

Hier sind insbesondere drei Entscheidungen des VI. Senats des BFH zu nennen, die dem Merkmal "Lieferung" offensichtlich jeweils unterschiedliche Bedeutung und unterschiedliches Gewicht beimessen. In einem Urteil vom 13.11. 1964[3] wird eine Veräußerung abgelehnt, weil "der Vertragspartner des Bf. den Kalkstein selbst abbauen mußte und damit eine Leistung vollbrachte, die nicht im Rahmen eines Kaufs liegt". In einem Urteil vom 2.3.1966[4]

---

1) So auch Aschfalk, FR 1971, S. 45 f; Offerhaus, Die steuerliche Betriebsprüfung, 1970 S. 92 ff.
2) Zuletzt BFH in BStBl 1970, 210.
3) HFR 1965, 209.
4) BFH 86, 128.

wird zur Frage des Selbstabbaues überhaupt nicht Stellung genommen, obwohl dieser im Streitfall zweifelsfrei vorgelegen hat.

Das zeitlich jüngste - am 12.12.1969 ergangene - Urteil[1] nimmt einen vermittelnden Standpunkt ein. Zwar wird auch hier festgestellt, der Selbstabbau des Erwerbers sei für einen Kaufvertrag nicht "typisch". Es wird verwiesen auf § 433 BGB, wonach der Verkäufer die Sache zu "übergeben" habe. Da unter "Übergabe" die Verschaffung des unmittelbaren körperlichen Besitzes an der verkauften Sache zu verstehen sei, genüge es für die Verneinung eines Kaufvertrages allerdings nicht, allein darauf abzustellen, daß der Erwerber den Sand selbst abholen mußte. Weitere für einen Kaufvertrag atypische Umstände kämen im Streitfall jedoch noch hinzu, so daß der Vertrag nur als Pachtvertrag zu beurteilen sei.

Welche Umstände dies sind und wie sie zu würdigen sind, kann an dieser Stelle zunächst offenbleiben[2], denn die Argumentation des BFH überzeugt nicht. Der BFH führt zwar zutreffend aus, Übergabe bedeute die Verschaffung des unmittelbaren körperlichen Besitzes. Als nächstes hätte jedoch geprüft werden müssen, wie die Besitzverschaffung im einzelnen nach dem bürgerlichen Recht erfolgen kann. Die Übergabe einer verkauften Sache kann nämlich nach anerkanntem Recht in zweierlei Weise geschehen: Einmal kann es sich um ein Geben und Nehmen handeln, zum anderen genügt auch ein Nehmen durch den Erwerber mit Zustimmung des bisherigen Besitzers[3]. In beiden Fällen handelt es sich um Besitzerwerb gem. § 854 Abs. 1 BGB. Diese beiden Varianten der Übergabe stehen nicht im Verhältnis einer Wertigkeit zu-

---

1) BFH 97, 542.
2) Vgl. unten 2.32.
3) Palandt a.a.O. § 854 Anm. 1 b); Wolff-Raiser a.a.O. § 11 I. Anm. 2.

einander, sondern gleichberechtigt nebeneinander. Somit ist es ausgeschlossen, daß Selbstabbau für einen Kaufvertrag nicht typisch ist.

Baut der Grundeigentümer die Bodensubstanz ab, so handelt es sich zwar um einen Kaufvertrag, wenn der Eigentümer die Substanz nicht selbst verwertet, sondern Dritten gegen Entgelt überläßt. Ein Ausbeutevertrag liegt aber begrifflich nur dann vor, wenn über die noch ungetrennten Bodenbestandteile der Kaufvertrag abgeschlossen wird. Werden diese nämlich vom Eigentümer gefördert und erst danach veräußert, folgt der Kaufvertrag also nach, dann handelt es sich nicht um einen Substanzausbeutevertrag[1].

Abschließend ist zu sagen, daß der von der BFH-Rechtsprechung gebrauchte Begriff "Lieferung" abzulehnen ist, weil - wörtlich genommen - hier ein Selbstabbau des Erwerbers und damit ein Kaufvertrag von vornherein nicht in Betracht kommen könnte. Zustimmen können wird man dagegen dem FG Münster, das in diesem Zusammenhang von "Abbau und Abfuhr" spricht[2], denn dieser neutrale Ausdruck umfaßt sowohl Lieferung wie auch Selbstabbau.

2.222 "Einmaliger" Lieferungsvorgang

Wenn es sich um ein Ausbeuteprojekt größeren Umfanges handelt - z.B. sollen 400.000 cbm Bodensubstanz abgebaut werden -, dann liegt auf der Hand, daß hier ein "einmaliger Lieferungsvorgang" - etwa im Sinne des

---

1) Vgl. auch Offerhaus in StBp 1970, S. 92 ff.
2) EFG 1965, 274 Nr. 322.

einmaligen Einsatzes eines Lastzuges - technisch nicht möglich ist. Die Folge wäre, daß ein Kaufvertrag nur angenommen werden könnte, wenn es sich um geringfügige Abbaumengen handelte. Das dürfte aber in der Praxis - jedenfalls bei Selbstabbau des Erwerbers - selten sein, weil sich dann der Einsatz des meist aufwendigen technischen Geräts kaum lohnen würde.

In einem solchen Fall hat das FG Münster[1] argumentiert, der Begriff des "einmaligen Lieferungsvorganges" schließe nicht aus, daß die Bodensubstanz mit Hilfe wiederholter Maßnahmen gefördert werde. Denn die Entscheidung, ob ein Kauf- oder Pachtvertrag vorliege, könne nicht von der Menge des abgebauten Minerals abhängig gemacht werden. Der von der höchstrichterlichen Rechtsprechung angeführte Begriff des "einmaligen Lieferungsvorganges" dürfe nicht für sich allein, sondern müsse in Beziehung zu der veräußerten Menge gesehen werden. Der einmalige Lieferungsvorgang könne von kürzerer oder längerer Dauer sein, und es komme im Zusammenhang mit der fest begrenzten Menge lediglich darauf an, ob die Lieferung, d.h. Abbau und Abfuhr, in einem fortlaufenden ununterbrochenen Arbeitsgang erfolge oder ob das Vorkommen nach und nach, je nach anfallendem Bedarf, ausgebeutet werde.

Anderer Auffassung ist freilich der BFH[2], der das Urteil des FG Münster u.a. mit der Begründung aufgehoben hat, für die rechtliche Beurteilung des Vertrages könne es nicht bestimmend sein, ob ein Unternehmer durch den Einsatz moderner technischer Geräte die Abbauzeit verkürzt. Wesent-

---

1) EFG 1965, 274 Nr. 322.
2) BFH 86, 128.

licher als die verhältnismäßig kurze Abbauzeit sei aber, daß der Grundstückseigentümer in dem Ausbeutevertrag bestimmte Verpflichtungen übernommen habe, die für einen Pachtvertrag und gegen Kauf sprächen[1].

Dem Urteil ist nicht klar zu entnehmen, ob nur im Streitfall das Hinzutreten weiterer besonderer Umstände für die Qualifizierung des Vertrags entscheidend war oder ob der BFH generell auf dem Standpunkt steht, auch bei kurzer Abbauzeit und mengenmäßiger Begrenzung - wenn also die Voraussetzungen des Merkmals "einmalige Lieferung einer fest begrenzten Menge Bodensubstanz" an sich erfüllt wären - könne allein deshalb nicht schon immer ein Kaufvertrag bejaht werden. Der BFH dürfte der letzteren Auffassung zuneigen, denn im Urteil vom 12.12.1969[2] wird ausdrücklich festgestellt, auch eine verhältnismäßig kurze Abbauzeit - hier betrug diese 2 1/2 Monate - sei für die Frage, ob ein Kauf- oder Pachtvertrag abgeschlossen wurde, nicht allein ausschlaggebend. Nicht ganz verständlich erscheint dann allerdings, wenn der BFH in den Gründen dieser Entscheidung zunächst wiederum die Aussage voranstellt, der Ausnahmefall "Kaufvertrag" könne nur dann anerkannt werden, wenn es sich um eine einmalige Lieferung einer fest begrenzten Menge von Bodenschätzen handelt.

Bei den bisherigen Erörterungen wurde das Merkmal des "einmaligen" Lieferungsvorganges lediglich daraufhin überprüft, ob es dazu beitragen kann, Ausbeuteverträge einwandfrei als Pacht- oder Kaufverträge zu bestimmen. Abgesehen davon, daß der BFH dazu neigt, die Anforderungen,

---

1) Vgl. im einzelnen hierzu unten 2.31.
2) BFH 97, 542.

die an das Vorliegen eines Kaufvertrages zu stellen sind, immer höher zu schrauben[1], hat sich gezeigt, daß - wenn man dieses Merkmal so wie der BFH auslegt - bei den meisten Ausbeuteverträgen von vornherein nur ein Pachtvertrag in Betracht kommen kann: nämlich dann, wenn eine große Menge Bodensubstanz abgebaut werden soll. Die gegen den Lösungsvorschlag des FG Münster vorgebrachten Bedenken, für die rechtliche Beurteilung eines Vertrages könne nicht bestimmend sein, ob ein Unternehmer durch den Einsatz moderner technischer Geräte die Abbauzeit verkürzen kann[2], sind meines Erachtens nicht ganz von der Hand zu weisen. Eine Erörterung dieser Bedenken ist aber nur dann erforderlich, wenn man einen Kaufvertrag grundsätzlich nur bei Vorliegen einer kurzen Abbauzeit bejahen könnte. Soweit ersichtlich, fordern jedoch weder die Zivilrechtsprechung noch die bürgerlich-rechtliche Literatur[3] Einmaligkeit der Entnahme bzw. kurze Abbauzeit, wenn ein Ausbeutevertrag als Kaufvertrag beurteilt werden soll.

In der Tat würde niemandem die Annahme eines Kaufvertrages zweifelhaft erscheinen, wenn z. B. der Erwerber einer großen Menge bereits abgebauter Bodenschätze, die - so wie sie auf dem Grundstück des Eigentümers lagern - gekauft wurden, diese nicht in einem Zuge[4], sondern mit Hilfe wiederholter Maßnahmen abholt und in Besitz nimmt. Die zeitliche Dauer dieses Vorgangs wird

---

1) So auch FG Düsseldorf, EFG 1968, 207 Nr. 241
2) Vgl. auch FG Düsseldorf a.a.O.
3) In der gründlichen Untersuchung von Wehrens a.a.O. wird das Erfordernis der Einmaligkeit nicht einmal erörtert.
4) Das wäre technisch auch nicht durchführbar.

dabei durch die Menge der verkauften Substanz bestimmt. Bei Ausbeuteverträgen kommt hinzu, daß hier die Bodensubstanz noch zu fördern ist, bevor sie abgefahren werden kann. Auch hier erfolgt die "Übergabe", d.h. die Übertragung des unmittelbaren Besitzes, dadurch, daß der Käufer die nunmehr getrennten Bodenbestandteile im Einverständnis mit dem Verkäufer in Besitz nimmt[1]. Daß der Besitzerlangung noch ein weiterer Akt - die Ausbeute, die Trennung - vorangeht, rechtfertigt keine andere rechtliche Beurteilung.

Bürgerlich-rechtlich ist mithin eine Besitzerlangung nicht uno actu, sondern mittels wiederholter Maßnahmen durchaus möglich und zulässig. Daraus ergibt sich auch, daß eine kurze Abbauzeit nicht als Voraussetzung für die Beurteilung eines Ausbeutevertrags als Kaufvertrag angesehen werden kann. Wenn übrigens das FG Münster a.a.O. ausführt, der einmalige Lieferungsvorgang könne - mengenmäßig bedingt - auch längere Zeit dauern, dann bedeutet dies im Grunde nichts anderes als eine Aufgabe des Erfordernisses der "Einmaligkeit". Letztere wird nur noch fingiert, wenn von einem fortlaufenden ununterbrochenen Arbeitsgang gesprochen wird.

Aber auch unter Berücksichtigung anderer rechtlicher Gesichtspunkte kann der Behauptung, ein Kaufvertrag komme überhaupt nur dann in Betracht, wenn es sich um eine kurze Abbauzeit handelt, nicht beigepflichtet werden, was aus der folgenden Überlegung deutlich wird.

Bei einem Pachtvertrag kann der Ausbeuteberechtigte den Abbau nach und nach, seinen betriebswirtschaftlichen

---

1) Bzw. ein "Geben und Nehmen" vorliegt, vgl. oben 2.221.

Bedürfnissen entsprechend vornehmen[1]. Denn nach §§ 581 ff. BGB ist der Pächter nicht zur Fruchtziehung verpflichtet; es ist vielmehr in sein Belieben gestellt, ob er überhaupt Früchte zieht und wieviele er zieht. Auf der anderen Seite besteht dagegen bei einem Kaufvertrag eine Ausbeuteverpflichtung des Berechtigten, da der Käufer gem. § 433 II BGB zur Abnahme der verkauften Sache verpflichtet ist.

Man könnte nun folgern, daß der Abbau der vereinbarten Substanzmenge im Fall eines Kaufvertrages immer in erheblich kürzerer Zeit zu erfolgen hätte als bei einem Pachtvertrag, eben weil dem Käufer dieses weitgehende Ermessen nicht eingeräumt ist. Diese Schlußfolgerung ist jedoch nicht zutreffend, da sowohl die rechtliche Möglichkeit besteht, bei einem Pachtvertrag eine Ausbeutepflicht zu begründen[2], wie auch auf der anderen Seite es zulässig ist, diese Verpflichtung des Käufers wegzubedingen[3].

2.223 Merkmal der "fest begrenzten Menge"

Wenn in einem Ausbeutevertrag lediglich die Fläche bezeichnet ist, innerhalb der abgebaut werden darf, die Ausbeute mengenmäßig aber nicht festgelegt ist, so spricht dies nach Auffassung des BFH gegen einen Kaufvertrag[4]. In der Tat ist eine schon bei Vertragsabschluß fest abgegrenzte Menge als ein Kriterium für das Vorliegen eines Kaufvertrages anzusehen, weil hier nicht das fruchttragende Grundstück und der zu erwartende regelmäßige wirtschaftliche Ertrag, sondern die Bodenbestandteile als zu-

---

1) FG Münster a.a.O.; BFH in BStBl 1959, S. 294.
2) BGH LM § 581 Nr. 2
3) Wehrens a.a.O. S. 42 f.
4) HFR 1965, 209; BStBl 1959, 294.

künftige bewegliche Sachen Vertragsgegenstand sein sollen. Allerdings muß berücksichtigt werden, daß die Parteien auch bei einem Pachtvertrag die auszubeutende Menge festlegen können, um z. B. auf diese Weise das Entgelt entsprechend berechnen zu können[1]. Für die Bejahung eines Kaufvertrages genügt es allerdings, wenn die auszubeutende Menge bei Vertragsabschluß der Menge und/oder der Qualität nach bestimmbar ist[2]. Die Bodenausbeute muß also nicht auf den cbm genau festgelegt werden[3].

Auch hier wird also wieder deutlich, daß bei der Bestimmung der Rechtsnatur von Ausbeuteverträgen ganz auf den einzelnen Fall abzustellen ist. Dabei kann nie ein einzelnes Merkmal allein, sondern immer um die Gesamtheit der Vertragsbestimmungen Grundlage der Entscheidung sein.

2.23 Abschließende Würdigung des Kriteriums "Einmalige Lieferung einer festbegrenzten Menge Bodensubstanz"

Aus den vorstehenden Ausführungen ist deutlich geworden, daß dieses vom BFH gebildete Kriterium bei Zugrundelegung bürgerlich-rechtlicher Grundsätze nicht anerkannt werden kann, jedenfalls soweit es sich um die Merkmale "Lieferung" im Sinne der Nichtanerkennung des Selbstabbaues durch einen Käufer und "Einmaligkeit" der Lieferung handelt. Diese Erkenntnis deckt sich auch ganz mit der eingangs getroffenen Feststellung[4], in der Zivilrechtsprechung und der bürgerlich-rechtlichen Literatur

---

1) Wehrens S. 44.
2) Wehrens S. 50.
3) FG Münster a.a.O.; BFH-Urteil v. 26.3.1957 in HFR 1963, 273 (zur USt).
4) Vgl. oben 2.2.

sei dieses Kriterium nicht gebräuchlich.

Die Frage, ob dieses Kriterium als brauchbar für die Abgrenzung von Kauf und Pacht angesehen werden kann, erübrigt sich damit. Auch der BFH selbst scheint die Tauglichkeit dieses Kriteriums - wenn auch aus anderen Gründen - nicht allzuhoch einzuschätzen. So war in den Urteilen vom 2.3.1966[1] und 12.12.1969[2] nicht deshalb ein Kaufvertrag verneint worden, weil ein oder mehrere Merkmale dieses komplexen Kriteriums einwandfrei[3] nicht vorgelegen haben, als entscheidend für die Qualifizierung wurden vielmehr bestimmte, von den Parteien übernommene Verpflichtungen bezeichnet, die gegen Kauf und für Pacht sprechen sollen[4]. Nun muß dem BFH allerdings zugestanden werden, daß er immer wieder betont, eine Würdigung der Gesamtheit aller Umstände sei in jedem Einzelfall erforderlich. Gleichwohl ist es aber meines Erachtens nicht folgerichtig, wenn in einer Entscheidung[5] die apodiktische Feststellung getroffen wird, ein Ausbeutevertrag könne ausnahmsweise bei Vorliegen der einmaligen Lieferung einer fest begrenzten Menge Bodensubstanz als Kaufvertrag anerkannt werden, und wenn der Leser der Entscheidung dann erfahren muß, daß den Ausschlag für die Einordnung des konkreten Ausbeutevertrags als Pacht- oder Kaufvertrag nicht das Nichtvorliegen oder Vorliegen dieses Kriteriums, sondern gewisse vom Erwerber übernommene Verpflichtungen gegeben

---

1) BFH 86, 128.
2) BFH 97, 542.
3) Das Fehlen eines dieser Merkmale wurde nicht beanstandet mit der Folge, daß aus diesem Grund ein Kaufvertrag abzulehnen gewesen wäre.
4) Vgl. oben 2.221.
5) So z. B. im Urteil vom 12.12.1969 a.a.O.

haben. Ob diese Merkmale tatsächlich ausschlaggebend für die Annahme eines Pachtvertrages sein können, soll unter anderem in dem folgenden Abschnitt erörtert werden.

2.3 Kritische Beurteilung von Merkmalen, die nach Auffassung des BFH für Pacht sprechen

Im folgenden sollen insbesondere einige derjenigen Merkmale erörtert werden, die der BFH in den Urteilen vom 2.3.1966 a.a.O. und 12.12.1969 a.a.O. teilweise als entscheidend für das Vorliegen eines Pachtvertrages bezeichnet hat. Es handelt sich hierbei einerseits um bereits bisher von der Rechtsprechung üblicherweise bei der Beurteilung von Ausbeuteverträgen verwendete, zum Teil auch um neu gebildete Merkmale.

2.31 Übernahme von Verpflichtungen durch den Grundstückseigentümer, die die Benutzung des Grundstücks zum Abbau der Bodensubstanz überhaupt erst ermöglichen.

Im Urteil vom 2.3.1966 a.a.O. hatte sich der Grundstückseigentümer gegenüber der Abbauberechtigten (Straßenbauverwaltung) vertraglich verpflichtet, eine Wasserleitung der Stadtwerke und das Kabel eines Elektrizitätswerkes, die beide den Aushub und die Abfuhr des Sandes behindert hätten, zu entfernen und die erforderlichen Genehmigungen, Erlaubnisse etc. für den Sandabbau einzuholen.

Der Verpächter ist nach § 581 BGB verpflichtet, den verpachteten Gegenstand in einem zu dem vertragsmäßigen Gebrauch geeigneten Zustand zu überlassen. So kann z. B. der Pächter eines Steinbruchs die Einräumung eines Abfuhr-

wegs verlangen[1]. "Gebrauchsüberlassung" bedeutet unter Umständen also auch positives Tun des Verpächters bzw. Vermieters[2]. Andererseits ist auch der Verkäufer einer Sache gehalten, im Hinblick auf die ihm obliegende Verpflichtung aus § 433 Abs. 1 S. 1 BGB zur Verschaffung des unmittelbaren körperlichen Besitzes alle dazu erforderlichen Handlungen vorzunehmen und Hindernisse zu beseitigen, die der Übergabe der gekauften Sache entgegenstehen. Die Feststellung, welche Verpflichtungen den Vertragspartnern bei Vorliegen eines Pacht- oder Kaufvertrages obliegen, läßt sich relativ leicht anhand des Gesetzes oder der Vertragsbestimmungen treffen. So kann im konkreten Fall leicht entschieden werden, ob der Verpächter bzw. Verkäufer die Wasserleitung zu entfernen hat oder nicht. Der umgekehrte Fall aber, aus der einwandfrei erkannten Verpflichtung, die Wasserleitung zu entfernen, auf einen bestimmten Vertragstypus des BGB (Kauf oder Pacht) zu schließen, macht erheblich mehr Schwierigkeiten. Die oben erfolgte Gegenüberstellung der Verpächterpflicht zur Gebrauchsüberlassung und der Verkäuferpflicht zur Besitzverschaffung läßt erkennen, daß aus diesen Verpflichtungen ein Kriterium für die eine oder die andere Vertragsart nicht genommen werden kann. Dem BFH kann mithin nicht gefolgt werden, wenn er im Urteil vom 2.3.1966 a.a.O. der eingangs erwähnten Verpflichtung des Grundstückseigentümers entscheidende Bedeutung für die Annahme eines Pachtvertrages beimißt. Man wird im Gegenteil hierin nicht einmal ein Indiz für das Vorliegen eines Pachtvertrages sehen können[3].

---

1) Palandt § 581 A 2.
2) Palandt § 535 A 2 a.
3) Ähnliche Bedenken auch in einer Anmerkung zu diesem Urteil in DStR 1966, S. 578.

2.32 Verpflichtung des Ausbeuteberechtigten zum Abtragen und späterem Wiederauftragen des Mutterbodens

Im Urteil vom 12.12.1969 a.a.O. hatte sich der Erwerber des Sandes verpflichtet, den Mutterboden abzutragen und ihn später in gleicher Stärke, und zwar ebenflächig, wieder aufzutragen. Der Boden mußte also nach Beendigung der Abbauarbeiten planiert und für die Landwirtschaft wieder nutzbar gemacht werden.

Der BFH bezeichnete diese Verpflichtung als "atypisch" für einen Kaufvertrag[1]. Das Vorliegen einer solchen Verpflichtung spricht aber richtiger Auffassung nach nur dann für einen Pachtvertrag, wenn sich hierfür im Gesetz, und zwar in den §§ 581 ff. BGB entsprechende Argumente finden lassen. Im Streitfall hatte der BFH dazu nichts ausgeführt. Allerdings hat der BFH in einem Urteil vom 18.7.1958[2] die dem Ausbeuteberechtigten ausdrücklich nach Vertrag obliegende Verpflichtung, die ausgebeutete Fläche einzuplanieren, als für einen Pachtvertrag sprechend bezeichnet mit der Begründung, der Pächter habe den Pachtgegenstand gem. § 581 i. V. m. § 556 BGB in ordnungsmäßigem Zustand zurückzugeben.

Dieser Argumentation kann jedoch nicht zugestimmt werden, denn der Begriff des "ordnungsgemäßen Zustands" wird hier zu extensiv ausgelegt. § 548 BGB besagt nämlich ausdrücklich, daß durch den vertragsmäßigen Gebrauch herbeigeführte Veränderungen (oder Verschlechterungen) von dem Pächter (Mieter) nicht zu vertreten sind. Als eine solche Veränderung oder Verschlechterung muß auch der Umstand angesehen werden,

---

1) Auch der RFH in RStBl 1929, 585 ist der Auffassung, diese Verpflichtungen wiesen auf einen Pachtvertrag hin.
2) Inf. L.1962, S. 243.

daß sich z. B. auf dem früher ebenflächigen Grundstück nach der Ausbeute nunmehr mehr oder minder tiefe Aushubstellen befinden. Durch § 548 BGB wird die allgemeine Obhutspflicht, die den Pächter (Mieter) insbesondere zur pfleglichen Behandlung des Pachtgegenstandes anhält, insoweit vermindert[1]. Dem steht nicht entgegen, daß die Parteien zusätzliche Abreden hinsichtlich der Rekultivierung in den Vertrag aufnehmen können; dabei handelt es sich dann aber nicht um eine Pächterpflicht qua Gesetz[2].

Eine gegenteilige Auffassung ließe sich auch nicht mit § 591 BGB begründen. Danach sind landwirtschaftliche Grundstücke nach Beendigung der Pacht in dem Zustand zurückzugewähren, der sich bei einer während der Pachtzeit bis zur Rückgewähr fortgesetzten ordnungsmäßigen Bewirtschaftung ergibt. § 591 geht somit weiter als § 548. Diese Vorschrift betrifft aber nur den Fall, daß ein landwirtschaftliches Grundstück auch zur landwirtschaftlichen Nutzung, nicht aber zu Zwecken der Ausbeute verpachtet wird. Um seiner Rückgabeverpflichtung nach § 591 genügen zu können, muß der Pächter während der Pachtzeit das Grundstück bewirtschaften; das ist nicht möglich und auch nicht gewollt, wenn es sich um ein Ausbeutegrundstück handelt.

---

1) Vgl. Palandt § 548 A 1.
2) Diese Auffassung wird meines Erachtens auch gestützt durch ein BFH-Urteil vom 14.8.1964 in StRK EStG § 21, R. 190: Hier hatte das FA argumentiert, die Pflicht zur Rekultivierung entspreche der Regelung des § 581 Abs. 2 in Verbindung mit § 556 BGB. Der BFH dagegen formulierte, der Pächter k ö n n e (vertraglich) verpflichtet werden, die Parzelle nach der Ausbeute für die landwirtschaftliche Nutzung wiederherzurichten.

Wenn schon die Verpflichtung zur Rekultivierung über die dem Pächter gem. § 581 ff. BGB obliegenden Pflichten zur Erhaltung des Pachtobjekts hinausgeht, dann gilt dies erst recht, wenn - wie im Urteil vom 12.12.1969 a.a.O. - der Abbauberechtigte auch noch vor Beginn der Ausbeute den Mutterboden abzutragen hat. Die streitigen Verpflichtungen sind weder für einen Pacht-, noch für einen Kaufvertrag "typisch". Sie können vielmehr aufgrund der im Schuldrecht herrschenden Vertragsfreiheit sowohl in einen Pacht- wie in einen Kaufvertrag als typenfremde Vereinbarungen aufgenommen werden, ohne dadurch das Wesen des jeweiligen Vertrages als solchen beeinflussen zu können[1]. Bei Vorliegen einer solchen Verpflichtung ist mithin eine Schlußfolgerung in der einen oder anderen Richtung - Kauf oder Pacht - nicht zulässig.[2]

2.33 Vertragliche Regelung der Gewährleistung

Laut Vertragsbestimmung im Urteil vom 12.12.1969 a.a.O. hatte der Grundstückseigentümer "keine Gewähr für Art und Güte des verkauften Sandes" zu leisten. Der BFH führt hierzu aus, die Gewährleistungspflicht nach § 459 BGB sei aber - wenn auch abdingbar - als für einen Kaufvertrag typisch anzusehen. Bei der Grundstückspacht gestatte demgegenüber der Verpächter dem Pächter des Grundstücks unter anderem den Genuß der Früchte, soweit sie nach den Regeln einer ordnungsmäßigen Wirtschaft als Ertrag anzusehen seien (§ 581 BGB). Damit werde offenbar, daß der Pächter - wie im Streitfall - nicht so sehr einen An-

---

1) Vgl. Wehrens S. 11.
2) Interessant ist in diesem Zusammenhang auch ein BFH-Urteil vom 16.9.1970 I R 184/67, BStBl 1971, 85, in dem es um die Frage der Rückstellungen für Auffüllverpflichtungen auf Grund eines Kiesausbeutevertrages geht. Hier wird ausdrücklich erklärt, die Wiederauffüllverpflichtung bestehe kraft vertraglicher Nebenabreden und/oder kraft öffentlichen Rechts.

spruch habe, Früchte in ganz bestimmter Art und Güte zu ziehen. Folglich stünden die vorliegenden Verträge dem Typus "Pachtvertrag" viel näher als dem Typus "Kaufvertrag".

Dieser Argumentation des BFH kann meines Erachtens nicht gefolgt werden. Wenn auch die Gewährleistungspflicht nach § 459 BGB als für einen Kaufvertrag typisch anzusehen ist, so ist sie doch nicht in dem Sinne wesensnotwendig, daß bei ihrem Fehlen kein Kaufvertrag vorliegen könnte. Dies folgt eindeutig aus ihrer Abdingbarkeit. Die vom BFH gezogene Schlußfolgerung ließe sich ebensogut in entgegengesetzter Richtung treffen: Gerade weil die Parteien eine ausdrückliche Bestimmung über den Ausschluß der Gewährleistung in den Vertrag aufgenommen haben, spricht einiges dafür, daß ein Kaufvertrag abgeschlossen werden sollte. Bei einem Pachtvertrag sind nämlich Vereinbarungen, die eine Gewährleistung hinsichtlich der Früchte zum Inhalt haben, nicht angebracht, weil der Verpächter nur für Mängel der Pachtsache selbst haftet, nicht dagegen auch für die Qualität der Früchte.

Was im Einzelfall gewollt sein wird, ist Auslegungsfrage. Das gilt auch dann, wenn eine Gewährleistungspflicht ausdrücklich vereinbart worden ist. Da diese bei einem Kaufvertrag ja ohnehin kraft Gesetzes bestünde, wäre eine solche Vereinbarung an sich überflüssig. Deshalb kann auch nicht argumentiert werden, in einem solchen Fall liege immer ein Kauf der Früchte vor. Die Gefahrverteilung beim Pachtvertrag - der Verpächter trägt das Risiko für die Pachtsache, der Pächter das Fruchtrisiko[1] - ist für den Pachtvertrag als Rechtsinstitut nicht wesensnotwendig.

---

1) Vgl. Wehrens S. 62.

Abweichende Regelungen der Parteien sind denkbar, ohne daß deshalb der Vertrag seinen Charakter als Pachtvertrag verliert[1]. Die ausdrückliche Vereinbarung einer Gewährleistungspflicht kann meines Erachtens dahin ausgelegt werden, daß der Verpächter eine bestimmte Qualität der Abbausubstanz "garantiert"[2]. Stellt sich wider Erwarten heraus, daß die gewünschte Bodensubstanz nicht oder nicht in ausreichender Menge vorhanden ist, dann soll der Pächter zur vorzeitigen Kündigung des Vertrages berechtigt sein.

Aus den vertraglichen Vereinbarungen über die Gewährleistung ist mithin kein Kriterium für die Abgrenzung von Kauf und Pacht bei Ausbeuteverträgen zu gewinnen. Das gilt nicht nur, wenn die Art und Güte, also die Qualität der Früchte, sondern auch, wenn die Quantität Gegenstand solcher Abreden ist. Der Entscheidung vom 12.12.1969 a.a.O. ist zu entnehmen, daß der Grundstückseigentümer für das Vorhandensein der vereinbarten Sandmenge einzustehen hatte. Nach § 459 BGB hat es zwar der Verkäufer zu vertreten, daß die verkaufte Sache im Zeitpunkt des Gefahrübergangs nicht mit einem Fehler behaftet ist. Als Fehler muß auch der Fall angesehen werden, daß die beim Kauf zugrunde gelegte Mächtigkeit des Vorkommens tatsächlich nicht erreicht wird, also ein Quantitätsmangel vorliegt[3]. Ein Ausschluß der Mängelhaftung hindert aber auch hier nicht die Annahme eines Kaufvertrages[4], ebensowenig wie ihre ausdrückliche Vereinbarung immer für Kauf und gegen Pacht sprechen müßte.

---

1) Vgl. Larenz II. a.a.O. § 45 I.
2) Der Erwerb ist z. B. nur an Kies von einer bestimmten Beschaffenheit interessiert, weil nur dieser für seine Zwecke brauchbar ist.
3) Larenz II. Band a.a.O. § 37 I. a.
4) Unrichtig Wehberg und Buschoff in Inf. L. 1959, S. 35 ff.

Im letzteren Fall kommt es also darauf an, ob damit lediglich eine kraft Gesetzes - beim Kauf - bereits bestehende Rechtslage bekräftigt, "bestätigt" werden soll oder ob die Parteien ein Pachtverhältnis abweichend vom "Normalfall" gestalten wollen. Diese Entscheidung - ob Kauf oder Pacht - läßt sich aber nur aufgrund einer Würdigung der Gesamtheit der Vertragsbestimmungen treffen.

2.34 Überlassung des Besitzes am Ausbeutegrundstück

Der BFH sieht es in den Urteilen vom 2.3.1966 und vom 12.12.1969 a.a.O. als entscheidend für die Annahme eines Pachtvertrags an, daß den Substanzerwerbern der Besitz an dem Ausbeutegrundstück überlassen war. In der Entscheidung vom 12.12.1969 nahm er ein Besitzrecht trotz der im Vertrag ausdrücklich enthaltenen Bestimmung "den Erwerbern steht ein Besitzrecht am ... Grundstück nicht zu" dennoch an, weil diese Vertragsbestimmung dem tatsächlichen, ebenfalls vertraglich festgelegten Vollzug widersprach, daß die Erwerber den Sand selbst abzubauen hätten.

Diese Begründung erscheint unverständlich, wenn man sich dessen erinnert, wie der BFH in diesem Urteil zuvor argumentiert hatte. Danach mußten zu dem (für einen Kaufvertrag nicht typischen) Selbstabbau des Erwerbers noch weitere Umstände hinzukommen, die für einen Kaufvertrag atypisch sind, wenn man bei dem gegebenen Sachverhalt einen solchen verneinen wollte. Wenn jetzt als einer dieser Umstände das Besitzrecht an der Stammsache genannt wird und wenn man die hierfür vom BFH gegebene Begründung sieht, dann bleibt nur die Feststellung, daß der BFH hier einem Zirkelschluß erlegen ist.

Doch abgesehen von dieser Argumentation ist auch die Prämisse des BFH ganz allgemein nicht zutreffend: Die Tatsache, daß dem Ausbeuteberechtigten ein Besitzrecht an dem Grundstück zusteht, läßt nämlich nicht zwingend auf das Vorliegen eines Pachtvertrages schließen. Denn gerade in den Fällen des Selbstabbaues müssen dem Ausbeuteberechtigten auch als Käufer während seiner Abbautätigkeit die tatsächliche Gewalt und damit auch der Besitz an der Stammsache in irgendeiner Form eingeräumt werden; andernfalls ist die vertragsmäßig geschuldete Ausbeutetätigkeit nicht zu verwirklichen.

Die Besitzüberlassung kann überhaupt nur als negatives Kriterium[1)] bei der Abgrenzung von Kauf und Pacht dienen: wenn nämlich der Besitz an dem Ausbeutegrundstück nicht überlassen ist, dann handelt es sich bei dem zu beurteilenden Ausbeutevertrag mit Sicherheit nicht um einen Pachtvertrag.

2.4 Kritische Stellungnahme zu weiteren von der höchstrichterlichen Rechtsprechung angeführten Abgrenzungsmerkmalen

An dieser Stelle sollen noch einige Merkmale erörtert werden, die zwar in den BFH-Entscheidungen vom 2.3.1966 und 12.12.1969 a.a.O. keine oder nur eine unbedeutende Rolle gespielt haben, deren Bewertung aber gleichwohl häufig zu Meinungsverschiedenheiten Anlaß gegeben hat.

2.41 Entgeltsvereinbarung

In mehreren BFH-Entscheidungen kommt zum Ausdruck, aus den von den Parteien getroffenen Bestimmungen hinsichtlich

---

1) Wehrens S. 24 und 37.

des Entgelts allein lasse sich kein sicherer Schluß auf das Vorliegen eines Pacht- oder Kaufvertrages ziehen[1]. Dieser Feststellung wird man in der Regel zustimmen können, da Entgeltsvereinbarungen im bürgerlichen Recht beliebig möglich sind.

Danach müssen also immer noch weitere Umstände hinzutreten, die erst dann ein Kriterium für Pacht oder Kauf abgeben können. So wird meistens ein Pachtvertrag anzunehmen sein, wenn der Ausbeuteberechtigte die abzubauende Menge nach freiem Belieben bestimmen kann, keine Abbauverpflichtung besteht und das Entgelt unabhängig von dem Umfang der Substanzentnahme - in der Regel feste periodische Zahlungen - bemessen ist[2]. Ein nicht ertragsbestimmtes Entgelt spricht insbesondere deshalb für Pacht, weil der Eigentümer hier mit der Überlassung des Grundstücks seinerseits bereits vollständig erfüllt hat und ihm die Gegenleistung auch dann zustehen soll, wenn der Pächter aus dem überlassenen Grundstück keine Nutzungen zieht, wozu er ja nach Gesetz nicht verpflichtet ist[3].

Wenn sich die Gegenleistung nach der abgebauten Menge richtet, also ein ertragsbestimmtes Entgelt vereinbart ist, so spricht dieser Umstand allein allerdings noch nicht für Kauf und gegen Pacht. Pacht kann hier dann vorliegen, wenn eine jährliche Mindestvergütung - unabhängig von der tatsächlichen Nutzung - zu zahlen ist[4]. Mit einer solchen Vereinbarung würde nämlich der Nachteil in etwa ausgeglichen werden, der für den Eigentümer da-

---

1) Vgl. oben 1.1.
2) Wauer in Inf. L. 1958, S. 279; Wehrens S. 54.
3) Vgl. oben 2.222 am Ende.
4) BGH LM § 581 Nr. 2; Wehberg und Buschoff in Inf. L. 1959, S. 35 ff.

durch entstehen kann, daß er seine Vertragspflichten mit der Überlassung des Grundstücks vollständig erfüllt hat, aber keine Gegenleistung erhält, weil der Pächter womöglich die Nutzungen nicht zieht[1]. Die zu entrichtende Mindestvergütung bietet daher dem Verpächter eine gewisse materielle Entschädigung, zum anderen wird der Pächter durch sie zum Abbau angehalten[2].

Wird dagegen keine Mindestvergütung vereinbart, hat es vielmehr mit der Festlegung eines ertragsbestimmten Entgelts sein Bewenden, dann kann nur auf Grund weiterer Merkmale entschieden werden, ob im Einzelfall Kauf oder Pacht vorliegt. Wird in einem solchen Fall die abzubauende Menge von vornherein genau festgelegt und eine Ausbeutepflicht vereinbart, dann kann ein Kaufvertrag vorliegen, weil dann der Ausbeuteberechtigte weder über das Ausmaß der Ausbeute noch über die Frage, ob er überhaupt abbauen will, selbständig entscheiden darf.

2.42 Merkmal der Zeitbestimmung

In verschiedenen höchstrichterlichen Entscheidungen wird betont, als wesentliches Merkmal für das Vorliegen eines Pachtvertrages müsse das der Pachtzeit angenommen werden[3]. Dem ist beizupflichten, da bei der Pacht nur die zeitweilige Überlassung eines fruchttragenden Gegenstandes vereinbart werden kann und mithin das Erfordernis einer

---

1) Der Pächter hätte hier nicht zu zahlen, weil sich das Entgelt nach dem Ertrag, also nach der abgebauten Menge, richtet. - Meines Erachtens hat Wehrens S. 53 unrecht, wenn er generell behauptet, ein ertragsbestimmtes Entgelt biete dem Eigentümer eine größere Sicherheit als feste periodische Zahlungen. Das gilt nur dann, wenn der Pächter in sehr kurzer Zeit sehr viel abbaut.

2) Dadurch kann eine ähnliche Situation erreicht werden, wie sie bei festem periodischen Entgelt bestünde.

3) Z. B. RFH in RStBl 1929, 585; BFH 97, 542.

zeitlichen Beschränkung des Nutzungsrechts aufgestellt werden muß. Wehrens S. 38 gibt meines Erachtens jedoch zu Recht zu bedenken, daß auch bei einem Kauf der Früchte häufig Zeitbestimmungen in den Vertrag aufgenommen werden[1]. Ein Kriterium sei danach nur das Fehlen einer Zeitbestimmung, denn dann könne nur Kauf vorliegen. Die Brauchbarkeit dieses Merkmals ist allerdings wesentlich eingeschränkt, weil eben in vielen - nach Wehrens in den meisten - Ausbeuteverträgen Zeitbestimmungen enthalten sind.

2.43 Befugnis des Ausbeuteberechtigten zur Abtretung seiner Rechte

Enthält ein Ausbeutevertrag die ausdrückliche Bestimmung, daß der Abbauberechtigte seine Rechte an Dritte abtreten darf, dann ist dies ein Hinweis weder auf einen Kauf- noch auf einen Pachtvertrag. Denn bei einem Kaufvertrag stünde dieses Recht dem Käufer ohne weiteres zu, und es bedürfte mithin keiner besonderen Vereinbarung, während bei einem Pachtvertrag der Pächter wegen § 549 in Verbindung mit § 581 Abs. 2 BGB nicht befugt ist, ohne Erlaubnis des Verpächters das Grundstück an einen Dritten zur Nutzung zu überlassen[2]. Ein Kaufvertrag kann vorliegen, wenn die Vereinbarung im Sinne einer Bekräftigung der gesetzlichen Regelung zu verstehen ist. Das kann z. B. dann der Fall sein, wenn diese Frage zuvor bei den Vertragsverhandlungen eine (gewisse) Rolle gespielt hat[3]. Der RFH hatte in einer Stempelsteuersache das Vorliegen einer solchen Vereinbarung als einen entscheidenden Hinweis für die Annahme

---

1) Die zeitliche Beschränkung kann ausdrücklich vereinbart sein oder sich aus den Umständen ergeben.
2) Vgl. Wehrens S. 63.
3) Vgl. im Übrigen die entsprechende Problematik oben unter 2.33.

eines Pachtvertrags gewertet[1], was aber - wie gesagt - nicht zutreffend ist.

3. Suche nach einer zuverlässigen Methode zur Bestimmung der Rechtsnatur von Ausbeuteverträgen

Die bisherigen Ausführungen haben gezeigt, daß es mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden sein kann, Ausbeuteverträge mit Hilfe bestimmter charakteristischer Merkmale eindeutig als Pacht- oder Kaufverträge zu bestimmen. Das in einem Einzelfall als aussagefähig erkannte Merkmal, das unter Berücksichtigung der anderen Vertragsbestimmungen z. B. für Kauf sprechen würde, kann sich bei der Beurteilung eines anderen Ausbeutevertrages für die Abgrenzung als nicht entscheidend erweisen[2]. Das hat seine Ursache darin, daß wegen der Verschiedenartigkeit der tatsächlichen Verhältnisse und in Anbetracht der Mannigfaltigkeit von Gestaltungsmöglichkeiten, die den Vertragspartnern wegen der im Schuldrecht herrschenden Vertragsfreiheit zur Verfügung stehen, im Grunde kaum ein Ausbeutevertrag dem anderen gleicht. Es gibt also keine Abgrenzungsmerkmale, die in dem Sinne zuverlässig sind, daß sie Allgemeingültigkeit beanspruchen könnten, also bei jedem konkreten zu beurteilenden Ausbeutevertrag mit gleicher Gewichtigkeit für die eine oder andere Vertragsart (Kauf oder Pacht) sprächen. Dies wird auch der Grund sein, warum die Rechtsprechung immer neue Kriterien aufgreift[3].

Die Suche nach neuen aussagefähigen Abgrenzungsmerkmalen kann zwar im Einzelfall zu einer zuverlässigen

---

1) RStBl 1935, 1132.
2) Vgl. z. B. oben unter 2.223 das Merkmal der "fest begrenzten Menge Bodensubstanz".
3) Vgl. Wehrens S. 47 und oben 2.23.

Entscheidung führen. Eine von vornherein eindeutige Qualifizierung aller nur denkbaren Ausbeuteverträge - etwa in dem Sinne, daß man sagen könnte, wenn bestimmte konkrete Voraussetzungen erfüllt sind, dann kann nur ein Kaufvertrag vorliegen - läßt sich mit dieser Methode allerdings nicht erreichen.

Bereits eingehend mit der Problematik auseinandergesetzt hat sich Wehrens im Rahmen seiner hier schon mehrfach zitierten Untersuchung "Verträge über die Ausbeute von Bodenbestandteilen". Er behauptet, eine Methode gefunden zu haben, mit deren Hilfe es möglich sei, Ausbeuteverträge a priori zuverlässig als Pacht- oder Kaufverträge einzuordnen[1]. Im folgenden soll daher der Wehrens'sche "Versuch einer neuen Lösung"[2] dargestellt und kritisch gewürdigt werden.

3.1 Der Lösungsvorschlag von Wehrens

Die Darstellung des Wehrens'schen Lösungsvorschlages soll sich zunächst auf die wesentlichen Grundzüge beschränken, das von ihm entworfene Modell also nur skizzenhaft beschreiben; interessierende Einzelheiten werden dann im Rahmen einer kritischen Würdigung dieses Modells behandelt[3]. Ausgangspunkt der Wehrens'schen Überlegungen ist die Feststellung, eine zu weitgehende Verallgemeinerung einmal gefundener Kriterien - wie dies die Rechtsprechung tue - verhindere eine eindeutige Bestimmung der Rechtsnatur von Ausbeuteverträgen, denn nicht alle diese Verträge ließen sich nach den vorgegebenen Merkmalen einordnen. Aufgabe einer neuen Methode müsse es

---

1) Wehrens S. 56.
2) Wehrens S. 47 ff.
3) Unten 3.2.

daher sein, "Gruppen von Verträgen zu bilden, deren tatsächliche Voraussetzungen soweit gleichartig sind, daß sie eine Gleichbehandlung beim Aufsuchen typischer Unterscheidungsmerkmale zulassen". Wehrens unterteilt aus diesem Grund Ausbeuteverträge in zwei Gruppen, und zwar in

1. "Verträge über die Ausbeute von Grundstücken, die landwirtschaftlich genutzte Fläche darstellen oder aus einem anderen Grund der Obhut und Pflege des Ausbeuteberechtigten bedürfen", und

2. "Verträge über die Ausbeute von Grundstücken, deren einzige wirtschaftliche Bestimmung in ihrer Ausbeute liegt, oder die zumindest nicht pflegebedürftig sind".[1)]

Wehrens wendet sich nun zunächst der Gruppe der

"Ausbeuteverträge über pflegebedürftige Grundstücke"

zu und stellt dabei die nachstehend sinngemäß wiedergegebene Überlegungsfolge an:

(1) Der von der Rechtsprechung aufgestellte Satz, daß Grundstücksausbeutungsverträge in der Regel Pachtverträge sind, ist (nur) hinsichtlich der Ausbeuteverträge über pflegebedürftige Grundstücke zu übernehmen. Bei diesen Verträgen ist mithin von einer Vermutung für Pacht auszugehen.

(2) Ausbeuteverträge über pflegebedürftige Grundstücke sind ausschließlich daraufhin zu untersuchen, ob sich bei ihnen bestimmte für Kauf sprechende Kriterien[2)] finden lassen, bei deren Vorliegen die unter (1) aufgestellte Vermutung für Pacht

---

1) Wehrens S. 48.
2) Das sind negative Kriterien für Pacht.

also widerlegt würde.
Diese Kriterien sind:
- Fehlen einer Instandhaltungspflicht,
- Substanzteile als Vertragsgegenstand,
- Fehlen einer Zeitbestimmung,
- Fehlen einer Besitzüberlassung am Grundstück.

(3) Ergibt die Prüfung, daß s ä m t l i c h e der unter (2) genannten Merkmale für Kauf nicht vorliegen, so kann der im konkreten Einzelfall zu beurteilende Ausbeutevertrag nur als Pachtvertrag gewertet werden. Erweist sich jedoch, daß auch nur e i n e s der für einen Kaufvertrag sprechenden Kriterien bejaht werden muß, "so kann die Untersuchung abgebrochen werden, da in diesem Fall die Rechtsnatur des Ausbeutevertrages als Kauf durch Fehlen eines wesentlichen Merkmals für Pacht schon hinlänglich bestimmt ist".[1)]

Bei der Gruppe der

"Ausbeuteverträge über nicht pflegebedürftige Grundstücke"

geht Wehrens nicht davon aus, daß diese Verträge in der Regel als Pachtverträge zu qualifizieren sind. Vielmehr sei hier die Rechtsnatur stets zweifelhaft und könne nur auf Grund von Kriterien für die eine oder andere Vertragsart entschieden werden[2)]. Zunächst prüft Wehrens bei diesen Verträgen die folgenden Kriterien für Pacht:

- Fruchtertrag als Vertragsgegenstand
- Vereinbarung eines periodischen festen Entgelts.

---

1) Wehrens S. 50.
2) Wehrens S. 52 f.

Hieran schließt sich an eine Untersuchung der nachstehend wiedergegebenen Kriterien für Kauf:
- Substanzteile als Vertragsgegenstand,
- Fehlen einer Zeitbestimmung,
- Fehlen einer Besitzüberlassung.

3.2 Kritische Würdigung der von Wehrens vorgeschlagenen Lösung

Die von Wehrens vorgeschlagene neue Lösung beruht auf der Einteilung aller Ausbeuteverträge in zwei Gruppen. Diese Einteilung erscheint nicht willkürlich, da es tatsächlich einen Unterschied bedeutet, ob hinsichtlich eines Grundstücks, das Ödland darstellt, ein Ausbeutevertrag abgeschlossen wird, oder ob z. B. ein Landwirt ein Grundstück ausbeuten läßt, das vor der Ausbeute landwirtschaftlich genutzt wurde und das nach Abbauende der landwirtschaftlichen Nutzung wieder zugeführt werden soll. Gerechtfertigt ist eine solche Unterteilung der Ausbeuteverträge in zwei Gruppen nur dann, wenn damit das von Wehrens angestrebte Ziel - eine a priori zuverlässige Bestimmung aller Ausbeuteverträge als Pacht- oder Kaufverträge - zu erreichen ist[1].

Wehrens versucht also - um dies noch einmal zu verdeutlichen -, für jede der beiden Gruppen jeweils bestimmte Kriterien zu finden, die innerhalb einer Gruppe für sämtliche Verträge verbindlich, also allgemeingültig sind[2]. Die hierfür geeigneten Kriterien entnimmt Wehrens einer Untersuchung, mit der er im vorangegangenen Kapitel die von der Rechtsprechung zur Entscheidung der Streitfrage herangezogener

---

1) So auch Wehrens selbst S. 48.
2) Wehrens S. 48.

Merkmale eingehend würdigt und die für eine Abgrenzung tauglichen Kriterien (Indizien) besonders hervorhebt[1]. Diese Methode beruht also auf einer Einengung des Betrachtungsfeldes: Nicht mehr alle Kriterien werden bei allen Ausbeuteverträgen geprüft, sondern nur noch eine bestimmte Anzahl von Kriterien bei einer bestimmten Gruppe von Ausbeuteverträgen.

Der Darstellung von Wehrens folgend, soll zunächst die Gruppe der Ausbeuteverträge über pflegebedürftige Grundstücke behandelt werden.

3.21 Ausbeuteverträge über pflegebedürftige Grundstücke

Dem hier angewandten Verfahren, bei den Ausbeuteverträgen dieser Gruppe von einer Vermutung für Pacht auszugehen und dann nur solche Kriterien zu untersuchen, die im konkreten Einzelfall diese Vermutung widerlegen könnten, wird man grundsätzlich zustimmen können. Zweifelhaft erscheint allerdings die Behauptung, die Bestimmung der Rechtsnatur als Kaufvertrag könne in diesen Fällen durch ein einziges Merkmal erfolgen. Die von Wehrens gegebene Begründung soll hier noch einmal wiederholt werden: Die vier Kriterien für Kauf

- Fehlen einer Instandhaltungspflicht,
- Substanzteile als Vertragsgegenstand,
- Fehlen einer Zeitbestimmung,
- Fehlen einer Besitzüberlassung am Grundstück,

sind zugleich wesentliche negative Kriterien für Pacht. Mit anderen Worten: Ein unter diese Gruppe fallender Aus-

---

1) Wehrens S. 46, 32 ff.

beutevertrag kann nur dann als Pachtvertrag qualifiziert werden, wenn s ä m t l i c h e der folgenden vier (positiven) Kriterien vorliegen:

- Instandhaltungspflicht,
- Fruchtertrag als Vertragsgegenstand,
- Zeitbestimmung,
- Besitzüberlassung am Grundstück.

Es ist zwar durchaus logisch zu folgern, daß - wenn auch nur eines dieser wesentlichen Merkmale für Pacht nicht gegeben ist - die "Untersuchung abgebrochen werden kann", da dann nur noch Kauf zutreffend sein kann.

Diese Folgerung ist allerdings nur dann gerechtfertigt, wenn die genannten Kriterien für Pacht tatsächlich auch als w e s e n t l i c h e Voraussetzungen der vermuteten Vertragsart (Pacht) angesehen werden müssen[1]. Diese von Wehrens angebotene Lösung ist einmal dann nicht brauchbar, wenn sich herausstellt, daß auch nur eines der genannten vier Kriterien als sicheres Abgrenzungsmerkmal nicht anerkannt werden kann, zum anderen, wenn festgestellt werden muß, daß wichtige Kriterien übersehen wurden.

Die einzelnen von Wehrens genannten Kriterien sollen im folgenden untersucht werden.

3.211 Fehlen einer Instandhaltungspflicht

Dieses von Wehrens an erster Stelle genannte Kriterium muß offensichtlich auch als das nach seiner Auffassung

---

1) So Wehrens S. 50,56.

gewichtigste angesehen werden[1]. Zugleich handelt es sich hier um ein Merkmal, das man als typisch für die von Wehrens vorgeschlagene Methode bezeichnen kann, da es in engem Zusammenhang steht mit der Einteilung der Ausbeuteverträge in die oben bezeichneten zwei Gruppen; denn gerade bei Ausbeuteverträgen über pflegebedürftige Grundstücke wird die vertragliche Regelung hinsichtlich der Instandhaltungspflicht oft eine wichtige Rolle spielen.

Wehrens argumentiert nun wie folgt:

"Wenn oben dargelegt worden ist, bei Fehlen einer Instandhaltungspflicht des Ausbeuteberechtigten sei vorzugsweise Kauf anzunehmen, so gilt für die Gruppe der Ausbeuteverträge über Grundstücke, die gewöhnlich der Obhut und Pflege bedürfen, um in ihrer wirtschaftlichen Bewertung nicht zu sinken, daß die Instandhaltungsverpflichtung regelmäßig sogar w e s e n t l i c h e r T e i l aller Parteivereinbarungen in Form einer Pacht ist, daß also bei Fehlen dieser Verpflichtung von den Parteien nur ein Kauf der zukünftigen beweglichen Sachen (Bodenbestandteile) gewollt sein kann".[2]

Da sich Wehrens bei seiner Argumentation auf frühere Ausführungen stützt[3], soll auf diese zunächst kurz eingegangen werden. In dem Kapitel "Instandhaltungspflicht"[4] vertritt er im Gegensatz zu der dort zitierten Rechtsprechung die Auffassung, es könne weder das Vorliegen

---

1) Wie noch zu zeigen sein wird, macht Wehrens bei den übrigen Merkmalen mehr oder minder starke Einschränkungen in bezug auf deren Brauchbarkeit.
2) Wehrens S. 49.
3) Vgl. oben Zitatanfang.
4) Wehrens S. 40 f.

einer Instandhaltungspflicht (überhaupt) als Kriterium für Pacht noch ihr Fehlen als zuverlässiges Kriterium für Kauf anerkannt werden.

Dieser Ansicht kann grundsätzlich beigepflichtet werden. Denn der Pachtvertrag - so wie er vom Gesetzgeber in den § 581 ff. BGB umschrieben ist - kennt außer der Verpflichtung des Pächters, nach Beendigung der Pachtzeit den Pachtgegenstand in ordnungsmäßigem Zustand zurückzugeben, keine darüber hinausgehenden Pflichten etwa zur Rekultivierung oder zur Erhaltung des (Ausbeute-) Grundstücks als landwirtschaftlich nutzbares beizutragen. Daß der Gesetzgeber dies nicht gewollt hat, ergibt sich meines Erachtens auch eindeutig aus § 548 BGB, wonach der Pächter Veränderungen oder Verschlechterungen der gepachteten Sache, die durch den vertragsmäßigen Gebrauch herbeigeführt werden, nicht zu vertreten hat. Dagegen steht es den Parteien offen, solche Bestimmungen in einem Pachtvertrag, ja sogar auch in einem Kaufvertrag zusätzlich aufzunehmen. Die allgemeine Natur des Vertrages als Pacht- oder Kaufvertrag wird durch solche Nebenabreden wie Wehrens richtig erkennt[1] - nicht geändert.

Da die Instandhaltungspflicht also weder für Pacht noch für Kauf typisch ist, kann mithin weder ihr Vorliegen noch ihr Fehlen als ein Kriterium gewertet werden. Das Fehlen könnte nur dann als Kriterium angesehen werden, wenn es sich bei der Instandhaltungspflicht ähnlich wie mit dem Merkmal der Zeitbestimmung[2] verhielte: diese muß richtiger Auffassung nach in jedem Ausbeutevertrag enthalten sein, wenn dieser als Pachtvertrag beurteilt werden soll. Da eine Zeitbestimmung aber auch häufig bei einem Kauf der Boden-

---

1) Wehrens S. 11, 40; vgl. auch oben 2.32.
2) Wehrens S. 38; vgl. auch oben 2.42.

bestandteile in den Vertrag aufgenommen wird, läßt sich nur ihr Fehlen als Kriterium ansehen, und zwar als Kriterium für Kauf. Der Instandhaltungspflicht kommt diese Bedeutung aber - wie oben ausgeführt - nicht zu.

Wehrens argumentiert meines Erachtens nicht folgerichtig, wenn er das Fehlen der streitigen Verpflichtung einmal als kein zuverlässiges Kriterium für Kauf[1], dann als Anzeichen oder Indiz für Kauf[2], aber nicht als Kriterium wertet und schließlich davon spricht, es sei dargelegt worden[3], bei Fehlen einer Instandhaltungspflicht des Ausbeuteberechtigten sei "vorzugsweise" Kauf anzunehmen.

Ob man das Fehlen einer Instandhaltungspflicht als Indiz für Kauf wertet oder nicht, jedenfalls könnte dieses Indiz nie in den Rang eines zuverlässigen, entscheidenden Kriteriums erhoben werden, wie das Wehrens tut, sobald es sich um die Gruppe der Ausbeuteverträge über pflegebedürftige Grundstücke handelt. Es ist zwar richtig, daß der Instandhaltungspflicht bei diesen Ausbeuteverträgen oft eine erhebliche Bedeutung beizumessen ist. Sie kann aber auch n u r h i e r Bedeutung haben, denn bei einem Grundstück, dessen einzige wirtschaftliche Bestimmung in seiner Ausbeute liegt, z. B. bei Ödland, taucht diese Frage naturgemäß nicht auf.

Da es sich - wie oben dargelegt - bei der Instandhaltungsverpflichtung nicht um eine typische Pächterpflicht, sondern um eine andersartige Leistung, eine Nebenabrede handelt,

---

1) Wehrens S. 40.
2) Wehrens S. 46.
3) S. 49 mit Hinweis auf die Ausführungen auf S. 40 f.

die genauso gut bei einem Kaufvertrag vereinbart werden kann, dem Pächter qua Gesetz eine solche Verpflichtung also nicht auferlegt wird, so muß dies auch gelten, wenn es sich um Ausbeuteverträge über pflegebedürftige Grundstücke handelt. Das BGB kennt bei Grundstücken die von Wehrens vorgeschlagene Unterscheidung nicht. In der von Wehrens zur Begründung seiner Auffassung herangezogenen Literatur[1] geht es hauptsächlich um Verträge, die die Gewinnung organischer Bodenbestandteile zum Gegenstand haben, also nicht um Ausbeuteverträge. Wird ein Grundstück zu landwirtschaftlicher Nutzung verpachtet, dann treffen den Pächter die in § 591 BGB genannten Instandhaltungspflichten. Es handelt sich aber - wie gesagt - nicht um eine Überlassung eines Grundstücks zur Ausbeute, so daß aus dieser Bestimmung keine Folgerungen in bezug auf Ausbeuteverträge gezogen werden können.

Nach alledem muß festgestellt werden, daß das von Wehrens an erster Stelle genannte Kriterium "Fehlen einer Instandhaltungspflicht" als zuverlässiges Abgrenzungsmerkmal nicht anerkannt werden kann. Damit steht schon fest, daß sich die gesamte von Wehrens vorgeschlagene Lösung als unbrauchbar erwiesen hat, weil bereits ein wesentliches typisches Glied seiner Beweiskette ausgefallen ist. Aus Vollständigkeitsgründen soll aber noch kurz zu den anderen Merkmalen innerhalb dieser Gruppe von Verträgen Stellung genommen werden.

---

1) Vgl. Wehrens S. 48, 49 und die dortigen Anmerkungen, insbesondere Anm. 9.

3.212 Substanzteile als Vertragsgegenstand

Danach liegt ein Kaufvertrag vor, wenn "nicht das fruchttragende Grundstück und der zu erwartende regelmäßige wirtschaftliche Ertrag, sondern nur die Bodenbestandteile als zukünftige bewegliche Sachen (Substanzteile) Vertragsgegenstand sein sollen".[1)]

Wehrens hält dieses Merkmal für "ebenso zuverlässig wie das erste", macht aber zugleich die Einschränkung, daß hier eine nicht immer einfache Untersuchung der Anschauungen der Parteien erforderlich sei. Diese ist in der Tat notwendig, denn dem Kriterium - so wie es oben definiert ist - kann wohl kaum ein eigener Aussagewert beigemessen werden. Wehrens sucht deshalb nach "Anzeichen", die dafür sprechen, daß Substanzteile Gegenstand des Ausbeutevertrages sein sollen. Er findet sie in Vereinbarungen der Parteien, wie z. B. in der Abrede, daß die Ausbeute schon bei Vertragsabschluß der Menge nach schon bestimmt oder bestimmbar ist oder in der Art der Entgeltsvereinbarung. Solche Überlegungen waren aber schon bisher bei jeder ernsthaften Prüfung eines Ausbeutevertrages anzustellen.

3.213 Fehlen einer Zeitbestimmung und Fehlen einer Besitzüberlassung am Grundstück

Wehrens gibt selbst zu, daß die Brauchbarkeit dieser beiden Kriterien für Kauf gering ist, da auch in den meisten Ausbeuteverträgen, die als Kaufverträge zu beurteilen sind, sowohl eine Zeitbestimmung wie auch eine Besitzüberlassung vereinbart sind[2)]. Eine eigene Stellungnahme zur Beurteilung

---

1) Wehrens S. 50.
2) Wehrens S. 51, 52; 242.

des Wertes dieser beiden Merkmale im Rahmen der von Wehrens gewählten Methode ist somit nicht mehr notwendig.

3.22 Abschließende Stellungnahme

Eine kritische Würdigung hinsichtlich der Gruppe der Ausbeuteverträge über nicht pflegebedürftige Grundstücke erübrigt sich, weil sich die Grundvoraussetzung der Wehrens'schen Überlegungen - die Unterteilung aller Ausbeuteverträge in zwei Gruppen - als nicht stichhaltig erwiesen hat: Denn diese Unterteilung beruht auf der unrichtigen Auffassung, das Fehlen oder Vorhandensein einer Instandhaltungspflicht sei wesentlich für die Annahme der einen oder anderen Vertragsart. Da diese Würdigung aber unzutreffend ist, fehlt mithin auch der innere Grund für die von Wehrens vorgenommene Unterscheidung. Ausbeuteverträge über nicht pflegebedürftige Grundstücke sind danach nach den gleichen Kriterien zu beurteilen wie die Verträge der anderen Gruppe. Es läßt sich also auch nicht sagen, daß bei der einen Gruppe eine Vermutung für Pacht spreche, während die Rechtsnatur bei der anderen stets zweifelhaft sei. Vielmehr ist die Rechtsnatur a l l e r Ausbeuteverträge "stets zweifelhaft"; sie kann sich nur aus einer Würdigung der Gesamtheit der Vertragsbestimmungen in jedem Einzelfall ergeben. Eine a priori zuverlässige Qualifizierung aller Ausbeuteverträge ist danach nach der Wehrens'schen - und wohl auch nach einer anderen - Methode nicht zu erreichen.

4. Ausbeuteverträge als Pacht- oder Kaufverträge - Schlußbetrachtung -

4.1 Maßgeblichkeit des bürgerlichen Rechts

Für die Bestimmung der Rechtsnatur von Grundstücksausbeutungsverträgen als Pacht- oder Kaufverträge gibt es kein Patentrezept. Es wird immer Frage des Einzelfalles bleiben, wie ein konkreter Ausbeutevertrag zu beurteilen ist. Die zum Teil oft erheblichen Abgrenzungsschwierigkeiten ließen sich umgehen, wenn man sich dazu entschließen könnte, mit Hilfe der sogenannten wirtschaftlichen Betrachtungsweise Ausbeuteverträge stets als Kaufverträge oder gemischte Verträge zu beurteilen[1]. Eine solche Verfahrensweise würde jedoch einen Rückschlag gegenüber der sich heute immer mehr durchsetzenden Erkenntnis bedeuten, daß das Steuerrecht im Interesse der Rechtssicherheit grundsätzlich an die von den Beteiligten ernsthaft geschaffenen und durchgeführten bürgerlich-rechtlichen Formen anzuknüpfen hat. Besonders unter Berücksichtigung dieses Gesichtspunkts darf für ein "Ausweichen" auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise, nämlich dann, wenn sich im Einzelfall die Beurteilung nach bürgerlichem Recht schwierig gestaltet, kein Raum bleiben.

4.2 Versuch einer Wertung der einzelnen Abgrenzungsmerkmale

Wenn auch die vorangegangene Untersuchung aufgezeigt hat, daß es bei der Beurteilung von Ausbeuteverträgen praktisch keine Einzelmerkmale gibt, die bei allen denkbaren Ge-

---

1) Vgl. oben II. 1., 2.

staltungsmöglichkeiten gleichermaßen zuverlässig sind[1], soll im folgenden gleichwohl der Versuch unternommen werden, die einzelnen Kriterien nach ihrer Aussagekraft zu beurteilen. Dies erscheint insbesondere deshalb gerechtfertigt, weil in der Rechtsprechung häufig Merkmale als entscheidend hingestellt werden, denen dieses Prädikat nicht zusteht[2].

Hinsichtlich der einzelnen Merkmale sind danach Gruppen zu bilden, die dem Leser helfen sollen, bei der Beurteilung eines konkreten Ausbeutevertrages sofort wesentliche von unwesentlichen Vertragsbestimmungen zu unterscheiden. Einen Vollständigkeitsanspruch kann dieser Katalog allerdings nicht erheben, da wegen der im Schuldrecht herrschenden Vertragsfreiheit immer wieder Gestaltungen denkbar sind, die bislang noch nicht zu beurteilen waren. Bei Einteilung der Abgrenzungsmerkmale in Gruppen hinsichtlich ihrer Aussagekraft bzw. ihrer praktischen Verwendbarkeit ist auch zu berücksichtigen, daß die Grenzen zwischen den einzelnen Gruppen gelegentlich fließend sind, eine eindeutige Zuordnung zu der einen oder anderen Gruppe also nicht immer möglich ist.

4.21 Selbständige Merkmale (Gruppe 1)

Es handelt sich hier um Merkmale, bei deren Vorliegen - ohne Berücksichtigung weiterer Umstände - schon ein wichtiger Hinweis für die Annahme eines Pacht- oder

---

1) Nur bei Abbau der verkauften Bodensubstanz durch den Grundeigentümer selbst könnte man von einem zuverlässigen Kriterium für Kauf sprechen. (Vgl. o. 2.221) Diese Fälle sind jedoch selten, da bei Abbau durch den Eigentümer in der Regel kein Ausbeutevertrag vorliegt. Im folgenden wird daher davon ausgegangen, daß der Erwerber der Bodensubstanz die Abbaumaßnahmen selbst durchführt.

2) Vgl. oben 2.3.

Kaufvertrages gegeben ist. Ein solches Merkmal ist z. B.

die Vereinbarung einer jährlich zu zahlenden Mindestvergütung: Kriterium für Pacht[1].

4.22 Unselbständige Merkmale (Gruppe 2)

Die Merkmale dieser Gruppe können nur als Indizien für Kauf oder Pacht angesehen werden. Sie stellen erst in Verbindung mit weiteren Merkmalen ein aussagefähiges Kriterium dar. Zu diesen Merkmalen gehören u.a.:

1. Abbau einer von vornherein fest begrenzten Menge + ertragsbestimmtes Entgelt + Ausbeutepflicht: Kriterium für Kauf[2].
2. Abbaumenge nach freiem Belieben (keine Ausbeutepflicht) + festes periodisches Entgelt: Kriterium für Pacht[3].
3. Abbaumenge nach freiem Belieben (keine Ausbeutepflicht) + ertragsbestimmtes Entgelt + jährliche Mindestvergütung: Kriterium für Pacht[4].
4. Bezeichnung des Vertrages als "Kaufvertrag" + Merkmal zu 1: Kriterium für Kauf[5].
5. Bezeichnung des Vertrages als "Pachtvertrag" + Merkmal zu 2 oder zu 3: Kriterium für Pacht[6].

---

1) 2.41.
2) 2.223; 2.41.
3) 2.222; 2.41.
4) 2.41.
5), 6) 2.1; BGH LM § 581 Nr. 2.

4.23 Nur beschränkt brauchbare Merkmale (Gruppe 3)

Diese Merkmale sind zwar typisch für das Vorliegen einer der beiden Vertragsarten. Ihre praktische Bedeutung ist jedoch gering, weil solchermaßen gestaltete Ausbeuteverträge kaum vorkommen. Solche Merkmale sind z. B.:

1. Keine Besitzüberlassung: Kriterium für Kauf[1)]
2. Keine Zeitbestimmung: Kriterium für Kauf[2)]

4.24 Neutrale Merkmale (Gruppe 4)

Diese Merkmale können entsprechend der gesetzlichen Ausgestaltung von Kauf und Pacht bei beiden Vertragstypen vorkommen. Ihnen kommt keine selbständige Aussagekraft zu. Sie stellen nicht einmal Indizien dar, wodurch sie sich von der Gruppe 2 unterscheiden. Neutrale Merkmale sind z. B.:

1. Vorliegen einer Zeitbestimmung[3)].
2. Vorliegen einer Besitzüberlassung[4)].
3. Vollständige Ausbeute[5)].
4. Verpflichtungen des Grundeigentümers zur Vornahme bestimmter Handlungen, die Voraussetzungen für einen Abbau sind[6)].
5. Vertragliche Regelung der Gewährleistung[7)].
6. Vereinbarung, daß der Ausbeuteberechtigte seine Rechte auf Dritte übertragen darf[8)].

---

1) 2.34.
2) 2.42.
3) 2.42.
4) 2.34.
5) II. 1.
6) 2.31.
7) 2.33.
8) 2.43.

4.25 Typenfremde Merkmale (Gruppe 5)

Bei diesen Merkmalen handelt es sich um untergeordnete Nebenabreden, die nicht nach Kauf- oder Pachtrecht zu beurteilen sind. Da sie zusätzlich in jedem Kauf- oder Pachtvertrag aufgenommen werden können, ohne dadurch die allgemeine Natur des Vertrages zu ändern, kann ihnen keine Bedeutung beigemessen werden. Dazu gehört z. B. die Vereinbarung einer Instandhaltungspflicht in dem oben[1] verstandenen Sinne.

4.3 Veräußerung des Ausbeutegrundstücks unter gleichzeitiger Vereinbarung eines Rückkaufrechts.

Die Gegenüberstellung der einzelnen Merkmale hat gezeigt, daß die für Kauf sprechenden Kriterien zahlenmäßig erheblich geringer sind. Darin kann eine Bestätigung für die von der herrschenden Meinung in Rechtsprechung und Literatur vertretene Auffassung gesehen werden, Grundstücksausbeutungsverträge seien nur ausnahmsweise Kaufverträge[2].

Es ist allerdings nicht gerechtfertigt, die Voraussetzungen für die Annahme eines Kaufvertrages immer höher zu schrauben, so daß schließlich für die Bejahung dieses Ausnahmefalls kein Raum mehr bleibt[3]. Diese in der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung, insbesondere beim BFH, erkennbare Tendenz hat dazu geführt, daß die an der Ausbeute eines Grundstücks Interessierten immer häufiger vom Abschluß eines Ausbeutevertrages absehen und statt dessen das Ausbeutegrundstück veräußern mit der Maßgabe, daß dem

---

1) 2.32, 3.211.
2) Oben I; III 1.2.
3) Oben 2.222; FG Düsseldorf in EFG 1968, 207 Nr. 241.

Veräußerer nach beendeter Ausbeute ein Rückkaufrecht zusteht[1].

Ein solches Verfahren wird aber nicht immer möglich sein, z. B. wenn gesetzliche Beschränkungen beim Verkauf landwirtschaftlicher Grundstücke bestehen[2]. Der BFH hat einen solchermaßen ausgestalteten Verkauf eines Ausbeutegrundstücks einkommensteuerrechtlich bisher - soweit ersichtlich - noch nicht zu beurteilen gehabt[3][4]. Allerdings hat das FG Nürnberg in einem Urteil vom 17.10.1966[5] die mit einem Rückkaufrecht gekoppelte Übereignung kieshaltiger Grundstücke zum Zwecke ihrer Ausbeutung als Pachtvertrag beurteilt, und zwar im wesentlichen mit der folgenden Begründung: Wenn auch zivilrechtlich Kaufvertrag und Vereinbarung des Rückkaufrechts selbständig nebeneinander stünden, so sei doch steuerlich besonders auf den wirtschaftlichen Gehalt (§ 1 Abs. 3 StAnpG) abzustellen. Danach schränke das Rückkaufrecht den Abbauberechtigten in seiner Eigentümerstellung derart stark ein, daß dieser praktisch nur in der Lage sei, über die kieshaltigen Schichten des Geländes als Eigentümer zu verfügen. Damit stehe fest, daß hier dem Abbauberechtigten nicht mehr eingeräumt werde als das Recht, Kiesvorkommen abzubauen und daß demnach steuerlich das Entgelt hierfür Pachteinnahmen darstellten.

---

1) Diese Gestaltungsmöglichkeit erwähnt schon Becker in StuW 1940, Sp. 162; vgl. ferner FG Nürnberg in EFG 1967, 231 Nr. 250; FG Düsseldorf in EFG 1970, 283 Nr. 291; Herrmann-Heuer a.a.O. § 21 Anm. 4 mit weiteren Nachweisen.
2) Wehrens S. 2 f.
3) Die bei Herrmann-Heuer a.a.O. § 21 Anm. 4 zitierten BFH-Entscheidungen sind nicht zur ESt ergangen.
4) Das BFH-Urteil vom 30.10.1967 in BStBl 1968, 30 hat aber in einem Fall, in dem ein Landwirt einer Gemeinde das Recht einräumte, ein Quellengrundstück gegen ein nach der entnommenen Wassermenge berechnetes Entgelt auszunutzen, die dem Landwirt zufließenden Einnahmen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gem. § 21 EStG gerechnet, obwohl in dem als Kaufvertrag bezeichneten Vertrag der Gemeinde für die Dauer der Nutzung das Eigentum am Quellengrundstück übertragen worden war.
5) EFG 1967, 231 Nr. 250 (nicht rechtskräftig).

Man wird dieser Argumentation meines Erachtens nicht folgen können. Als von den Beteiligten gewolltes wirtschaftliches Ergebnis muß jedenfalls die Hingabe des Kiesvorkommens gegen Entgelt angesehen werden[1]. Daß hierfür die bürgerlich-rechtliche Form der Grundstücksübereignung mit der Möglichkeit des Rückkaufrechts gewählt wurde, dürfte seine Ursache in der den Beteiligten bekannten Rechtsprechung der Einkommensteuer-Senate des BFH haben, die bislang noch nie einen Grundstücksausbeutungsvertrag als Kaufvertrag anerkannt haben[2]. Es ist in dieser Untersuchung auch nachgewiesen worden, daß diese restriktive Rechtsprechung nicht immer zu Recht besteht[3]. Wenn nun - wie das FG dies tut - die hier zur Erörterung stehende zivilrechtliche Gestaltung steuerrechtlich als Pachtvertrag gewertet wird, dann bedeutet dies inzidenter die Feststellung, Ausbeuteverträge könnten immer nur Pachtverträge sein - eine Behauptung, die nicht einmal der BFH aufstellt. Denn dabei wird stillschweigend davon ausgegangen, daß die Beteiligten - wenn sie keinen Kaufvertrag über das Grundstück, sondern einen Ausbeutevertrag abgeschlossen hätten - einen Pachtvertrag gewollt hätten[4]. Wenn aber gem. § 1 Abs. 3 StAnpG der wirtschaftliche Gehalt eines Vorgangs festzustellen ist, dann zeigt gerade die hier von den Beteiligten gewählte Gestaltung, daß jedenfalls die Annahme eines Verkaufs der Bodenschätze weit näher liegt als eine Verpachtung des

---

1) So auch im Ergebnis FG Düsseldorf in EFG 1970, 283 Nr. 291 (nicht rechtskräftig) ausdrücklich gegen FG Nürnberg a.a.O. In der Begründung kann dem FG in großen Teilen allerdings nicht gefolgt werden, insbesondere wenn gegen die Annahme eines Pachtvertrages das Argument gebracht wird, die durch die Ausbeute erfolgte Substanzminderung spreche gegen eine Fruchtziehung im Sinne des § 581 BGB (vgl. oben II 1.).

2) Oben 2.22.

3) Vgl. oben 2.22, hier insbesondere 2.221, 2.222; 2.3.

4) Daß nach den Verträgen die gesamte vorhandene Bodensubstanz ausgebeutet werden sollte, spricht nicht gegen Kauf. Es handelt sich hierbei um ein sog. neutrales Merkmal, vgl. oben 4.24.

Grundstücks zur Ausbeute. Der Kauf der Bodenbestandteile und nicht ein Pachtvertrag ist der wirkliche Tatbestand, der Kern, den es aus der "Schale" - Grundstücksübertragung (unter Einschluß der Bodenschätze) mit Vereinbarung eines Rückkaufrechts - herauszuschälen gilt[1)2)].

1) Diese Formulierung findet sich bei Blencke a.a.O. S. 70 mit Hinweis auf Barske.
2) Auch Mittmann in DStR 1967, S. 280 f. weist daraufhin, daß die Vereinbarung eines Rückkaufrechts unter normalen Vertragsbedingungen mit Vollziehung des Eigentumsübergangs - also nicht lediglich Eintragung einer Auflassungsvormerkung - der Annahme eines Kaufvertrages nicht im Wege stehe.

B. Steuerrechtliche Auswirkungen bei einer Verpachtung des Grundstücks zur Ausbeute und bei einer Veräußerung der Bodenbestandteile

I. Beurteilung des Ausbeutevertrags als Pachtvertrag

1. Bestimmung der möglichen Einkunftsarten

1.1 Verpachtung durch Landwirt

1.11 Beurteilung durch die höchstrichterliche Rechtsprechung

Verpachtet ein Landwirt ein Grundstück zur Bodenausbeute, dann führen die aus dem Ausbeutevertrag erzielten Einnahmen nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung grundsätzlich zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gem. § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG[1]. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach § 13 EStG können dagegen nur ausnahmsweise angenommen werden. Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat in zwei Fällen landwirtschaftliche Einkünfte anerkannt, und zwar wenn

- die Förderung der Bodenschätze in der Hauptsache durch den Grundstückseigentümer selbst erfolgt und dem landwirtschaftlichen Betrieb dient (also bei Vorliegen eines landwirtschaftlichen Nebenbetriebs), der Ausbeutevertrag (Pachtvertrag) dagegen sich nur auf einen geringen Teil des Vorkommens bezieht und die Einkünfte hieraus verhältnismäßig unbedeutend sind[2];

---

1) Gewerbliche Einkünfte sind nach einem Urteil des BFH vom 2.3.1966 (BStBl 1966, 364) denkbar, wenn nach dem Pachtvertrag die Aushubstellen so zu wählen sind, daß nach der Substanzentnahme eine zusammenhängende Wasserfläche entsteht, die der Landwirt in ein von ihm geplantes Erholungsgebiet mit gewerblichen Einrichtungen einbeziehen will. - Dem wird zuzustimmen sein, wenn diese vorbereitenden Maßnahmen nach Lage des Einzelfalles unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung bereits als der Beginn der gewerblichen Tätigkeit anzusehen sind.

2) RFH in RStBl 1944, 546.

- die Einnahmen aus dem Abbau (ohne daß ein landwirtschaftlicher Nebenbetrieb vorzuliegen brauchte) im Verhältnis zu denen aus Land- und Forstwirtschaft geringfügig sind[1].

1.12 Eigene Stellungnahme

1.121 Gesetzliche Abgrenzung der Einkunftsarten

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind gemäß § 21 Abs. 3 EStG Einkünften aus anderen Einkunftsarten zuzurechnen, soweit sie zu diesen gehören. Nach dem EStG 1925 § 26 Abs. 1 Ziff. 5 waren auch Einkünfte aus Gewinnung von Steinen und Erden zu den landwirtschaftlichen Einkünften zu rechnen. Diese Bestimmung ist jedoch in § 13 EStG 1934 - ebenso in den späteren Einkommensteuergesetzen - nicht übernommen worden[2]. Nach geltendem Recht führen Einkünfte aus Betrieben zur Gewinnung von Torf, Steinen und Erden zu gewerblichen Einkünften gem. § 15 Nr. 1 EStG, soweit nicht ein landwirtschaftlicher Nebenbetrieb vorliegt. Ein solcher kann aber nach § 13 Abs. 2 Nr. 1 EStG nur anerkannt werden, wenn er dem landwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist.

1.122 Zurechnung der Einnahmen aus Ausbeuteverträgen

Bei Selbstausbeute des Landwirts ist also nach dem oben Gesagten in der Regel ein Gewerbebetrieb gegeben, nur ausnahmsweise sind landwirtschaftliche Einkünfte anzunehmen.

---

1) RFH in RStBl 1937, 987; BFH in BStBl 1964, 116; 1970, 210; unklar RFH in RStBl 1937, 899.
2) Darauf weisen insbesondere RFH in RStBl 1937, 899 und BFH in BStBl 1957, 246 hin.

Verpachtet der Landwirt das Ausbeutegrundstück an einen Dritten und sollen die ihm hieraus zufließenden Einnahmen als landwirtschaftliche behandelt werden[1], dann müßte dargetan werden, daß diese Einkünfte gem. § 21 Abs. 3 EStG zu denen aus Land- und Forstwirtschaft gehören, also in einem landwirtschaftlichen Betrieb anfallen.

Für die Annahme landwirtschaftlicher Einkünfte reicht die Tatsache, daß sich der Pachtvertrag auf ein zu einem landwirtschaftlichen Betrieb gehörendes Grundstück bezieht, nicht aus[2]. Die Rechtsprechung[3] fordert vielmehr, daß die Verpachtung in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem landwirtschaftlichen Betrieb steht. Es müssen mit ihr also unmittelbare Betriebszwecke verfolgt werden. Stellt sich dagegen die Verpachtung als eine selbständige, vom landwirtschaftlichen Betrieb unabhängige Maßnahme des Grundstückseigentümers dar, dann bewendet es bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Wann im Einzelfall ein solcher enger wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, ist nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten und der Verkehrsauffassung zu entscheiden. So hat z. B. die Rechtsprechung landwirtschaftliche Einkünfte anerkannt, wenn ein Landwirt einzelne Parzellen an seine Arbeitnehmer verpachtet, um diese an den Betrieb zu binden[4]. In einem solchen Fall wird man regelmäßig die unmittelbare Verfolgung von betrieblichen Zwecken bejahen können. Zweifelhaft erscheint allerdings die in einem BFH-Urteil vom 12.12.1969[5] vertretene Auffassung,

---

1) Die Annahme von Einkünften gem. § 13 EStG stellt sich für den Steuerpflichtigen günstiger dar.
2) Vgl. zum Beispiel RFH in RStBl 1937, 987.
3) RFH in RStBl 1936, 985; 1937, 987; BFH in BStBl 1964, 116.
4) RFH in RStBl 1936, 985.
5) BFH in BStBl 1970, 210.

wonach Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft dann anzunehmen seien, "wenn der die Landwirtschaft weiterbetreibende Landwirt eine entlegene Parzelle verpachtet, weil eine Bebauung für ihn derzeit unwirtschaftlich erscheint"[1]. Während nämlich mit einer Verpachtung von Land an die eigenen Arbeitnehmer die Funktionsfähigkeit des gesamten landwirtschaftlichen Betriebs erhalten werden soll, will der Landwirt in dem vom BFH genannten Fall lediglich zusätzliche Einnahmen erzielen, die er nicht hätte, wenn er diese Parzelle brach liegen ließe. Eine solche Verpachtung muß demnach als eine selbständige, vom landwirtschaftlichen (Gesamt-) Betrieb unabhängige Maßnahme angesehen werden.

Die bisherigen Ausführungen haben gezeigt, daß eine Verpachtung landwirtschaftlicher Grundstücke nur in seltenen Fällen zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft führen kann. Immerhin übt der Pächter, wenn er die ihm überlassene Parzelle bebaut, eine landwirtschaftliche Tätigkeit aus. Wird dagegen ein Grundstück zur Ausbeute verpachtet - die landwirtschaftliche Fläche soll also z w e c k e n t f r e m d e t verwendet werden -, dann kann nicht mehr davon gesprochen werden, daß die Verpachtung in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem landwirtschaftlichen Betrieb steht. Denn die dem Landwirt aus einem Ausbeutevertrag zufließenden Einnahmen können im Sinne des § 21 Abs. 3 EStG nicht zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft "gehören", weil nach den geltenden gesetzlichen Bestimmungen der Landwirt im Falle der Selbstausbeute regelmäßig gewerbliche Einkünfte hätte[2]. Befindet sich z. B.

---

1) Kritisch hierzu auch Aschfalk in FR 1971, S. 45 ff. und Offerhaus in StBp 1970, S. 92 ff.
2) Vgl. oben 1.121.

in einem landwirtschaftlichen Grundstück ein Kalivorkommen, dann können Einnahmen aus der Verpachtung dieses Grundstücks niemals zu landwirtschaftlichen Einkünften führen, da Kalivorkommen stets industriell ausgebeutet werden[1], der Landwirt bei eigener Ausbeute also stets einen Gewerbebetrieb unterhielte.

Eine gegenteilige Auffassung könnte auch nicht damit begründet werden, daß bei Vorliegen eines landwirtschaftlichen Nebenbetriebs (Substanzbetrieb) gem. § 13 Abs. 2 Nr. 1 EStG landwirtschaftliche Einkünfte in Betracht kommen. Denn die Fassung des § 15 Nr. 1 und die in § 13 Abs. 2 Nr. 1 enthaltenen Vorschriften, wonach der Nebenbetrieb dem landwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen hat, läßt - unter Mitberücksichtigung der geschichtlichen Entwicklung[2] - unzweifelhaft den Willen des Gesetzgebers erkennen, daß Einkünfte aus der Gewinnung von Bodenbestandteilen nur in diesem einen Ausnahmefall als landwirtschaftliche behandelt werden sollen[3].

Wenn die Rechtsprechung gleichwohl - wie oben unter 1.11 ausgeführt - unter bestimmten Voraussetzungen bei der Verpachtung landwirtschaftlicher Grundstücke zur Ausbeute Einkünfte gem. § 13 EStG bejaht, dann ist dies zwar im Grunde systemwidrig, muß aber unter dem Gesichtspunkt der Billigkeit anerkannt werden. Liegt in einem solchen Fall kein landwirtschaftlicher Nebenbetrieb vor, dann wird man für die Frage, wann die Einnahmen aus dem Abbau im Verhältnis zu denen aus Land- und Forstwirtschaft als geringfügig

---

1) FG München in EFG 1964, S. 220 Nr. 273.
2) Vgl. oben 1.121.
3) Die Kritik von Herrmann-Heuer a.a.O. § 21 Anm. 4-5 geht ins Leere, da die dort angezogenen RFH-Urteile vom 17.7.29 (RStBl 1929, 585) und 11.7.34 (RStBl 1934, 1361) unter der Herrschaft des EStG 1925 ergangen sind.

anzusehen sind, die Abschn. 134 EStR und 13 GewStR entsprechend heranziehen können. Auch wenn der Landwirt einen landwirtschaftlichen Nebenbetrieb unterhält und gleichzeitig eine bestimmte Parzelle zur Ausbeute verpachtet, dürfte es auf die Relation "Einnahmen aus Land- und Forstwirtschaft zu Einnahmen aus Abbau" ankommen und nicht - wie Nissen[1] meint - auf das Verhältnis der im eigenen Betrieb verwerteten zu der durch die Verpachtung hingegebenen Substanzmenge. Zwar hat auch der RFH in dem o.a. Urteil vom 21.6.1944[2] ausgeführt, der Ausbeutevertrag dürfe sich nur auf einen geringen Teil des vom Landwirt in der Hauptsache selbst verwerteten Vorkommens beziehen, zusätzlich aber verlangt, die Einkünfte hieraus müßten zu denen aus Landwirtschaft verhältnismäßig unbedeutend sein. Dieser Gesichtspunkt ist aber der entscheidende und meines Erachtens auch der hier einzig maßgebliche. Denn das Kriterium der Substanzmenge ist erst dann erheblich, wenn ein landwirtschaftlicher Nebenbetrieb (Substanzbetrieb) von einem Gewerbebetrieb abzugrenzen ist, also in Fällen des Substanzverkaufs[3]. Hier kommt es auch auf das Verhältnis der im Nebenbetrieb verwerteten zu der an Dritte veräußerten Bodensubstanzmenge an. Das ist auch der Grund, warum die Abschn. 134 EStR und 13 GewStR bei Verpachtung nur entsprechend anzuwenden sind.

Ebenfalls ohne Bedeutung ist, ob der Pachtvertrag über einen Teil des vom Landwirt im eigenen Betrieb verwerteten oder

---

1) Nissen in Deutsche Steuer-Rundschau 1959, S. 51 ff.
2) RStBl 1944, 546.
3) Vgl. unten II. 1.12.

über ein anderes Vorkommen[1], das nicht als Vorrat für den substanzverarbeitenden Nebenbetrieb anzusehen ist, abgeschlossen wird. Würde man nämlich allein deshalb, weil im erstgenannten Fall die Bodenschätze als Vorräte dem landwirtschaftlichen Betrieb zu dienen bestimmt sind - mithin notwendiges Betriebsvermögen darstellen[2] -, landwirtschaftliche Einkünfte annehmen, dann dürfte es meines Erachtens folgerichtig keinen Unterschied ausmachen, ob es sich nun um geringfügige oder erhebliche Einnahmen handelt. Bei der Verpachtung von Grundstücken zu Ausbeutezwecken kommt es aber - im Gegensatz zu der Veräußerung von Bodenschätzen[3] - nicht darauf an, ob die Bodenschätze zu einem Privat- oder Betriebsvermögen gehören[4]. Wenn die Rechtsprechung aus Billigkeitsüberlegungen bei geringfügigen Einkünften aus Ausbeuteverträgen landwirtschaftliche Einkünfte anerkennt, dann muß dies - auch um den Grundsatz der Gleichbehandlung zu wahren - für alle Pachtverträge gelten, ob nun die zu gewinnenden Bodenbestandteile zu einem Betriebsvermögen gehören oder nicht.

---

1) Nach Nissen a.a.O. S. 54 darf sich der Pachtvertrag nicht "auf ein abgrenzbares anderes Vorkommen" beziehen. Es ist unklar, ob damit gesagt werden soll, in einem solchen Fall seien die Bodenschätze nicht als Vorräte für den Nebenbetrieb anzusehen. Diese Auffassung wäre meines Erachtens unzutreffend, da z. B. mehrere Kiesvorkommen, die sich an verschiedenen Stellen eines ausgedehnten landwirtschaftlichen Besitzes befinden, in ihrer Gesamtheit als Vorräte des landwirtschaftlichen Substanzbetriebes behandelt werden können.

2) FG München in EFG 1964, S. 220 Nr. 273 nimmt allgemein zu der Frage Stellung, wann Bodenschätze bei einem Landwirt notwendiges Betriebsvermögen sind.

3) Vgl. unten II. 1.11.

4) Wehberg und Buschoff in NWB Fach 3, Seite 2333 "Ermittlung der Einkünfte aus der Verwertung von Bodenschätzen" vertreten zu Unrecht diese Auffassung.

1.123 Problem der Entnahme

Die bisherigen Ausführungen haben gezeigt, daß - von den oben erwähnten Ausnahmefällen abgesehen - Einnahmen aus der Verpachtung eines Ausbeutegrundstücks nicht zu landwirtschaftlichen Einkünften führen können; denn sie "gehören" im Sinne des § 21 Abs. 3 EStG nicht zu dieser Einkunftsart, weil Einkünfte aus Bodenausbeuten nach der Gesetzessystematik grundsätzlich nicht dem Bereich der Landwirtschaft zuzuordnen sind.

Geht man von dem Regelfall, also Einkünften gem. § 21 EStG, aus, dann stellt sich weiter die Frage, ob das verpachtete Ausbeutegrundstück weiterhin als Betriebsvermögen des Landwirts zu behandeln ist. Wird z. B. ein zu einem gewerblichen Betriebsvermögen gehörendes Grundstück verpachtet, dann führen die Pachtzinsen zu gewerblichen Einkünften. Etwas anderes kann hier nur gelten, wenn das Grundstück zuvor aus dem Betriebsvermögen entnommen worden ist[1]. Zwingt danach die oben dargelegte Annahme von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bei Überlassung eines landwirtschaftlichen Grundstücks zur Bodenausbeute zu der Aussage, daß hinsichtlich dieses Grundstücks eine Entnahme vorliegt[2] ?

Der BFH hat in dem o.a. Urteil vom 12.12.1969[3] ausdrücklich erklärt, auf die Frage, ob das Abbaugrundstück aus

---

1) Hierauf weisen in diesem Zusammenhang insbesondere hin Offerhaus in "Die steuerliche Betriebsprüfung" 1970, S. 92 ff. und Aschfalk in "Finanzrundschau" 1971, S. 45 f.
2) Appel in DB 1962, S. 1667 f. und Herrmann-Heuer a.a.O. § 13 Anm. 35-36 betonen, daß es sich - wenn überhaupt eine Entnahme vorliegt - um eine wegen § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG steuerlich unbeachtliche Entnahme handele. - Zu den Auswirkungen, nachdem diese Vorschrift inzwischen vom BVerfG für verfassungswidrig erklärt wurde, vgl. unten 1.1232.
3) BStBl 1970, 210; vgl. auch oben 1.122.

dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb entnommen worden sei, komme es für die steuerliche Beurteilung der Einnahmen aus dem Abbaugeschäft nicht an. In einem S-Urteil vom 21.10.1960[1] wird allerdings ausgeführt, die verpachteten Grundstücke gehörten vom Zeitpunkt der Überlassung an die Ausbeuteberechtigten an nicht mehr zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Daß diese Grundstücke, die bisher notwendiges Betriebsvermögen des Landwirts waren, durch eine Entnahme aus dem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen ausgeschieden sind, darüber wird in dieser Entscheidung nichts gesagt.

Man könnte daran denken, in der vom Landwirt vorgenommenen Nutzungsänderung hinsichtlich des Wirtschaftsgut "Grundstück", das fortan ja nicht mehr landwirtschaftlich genutzt werden soll, eine Entnahmehandlung[2] zu sehen. Hierfür ist es jedoch erforderlich, daß es sich um eine nachhaltige Nutzungsänderung[3] - "für die Dauer" - handelt. Gerade daran dürfte es aber bei den meisten Ausbeuteverträgen scheitern, weil bei ihnen das Grundstück nur für kurze Zeit, solange die Ausbeute dauert, überlassen werden soll. Bei einer Ausbeute von nur einigen Monaten scheidet danach eine Entnahme von vornherein aus. Aber auch bei längerer Ausbeutedauer ist keine Entnahme anzunehmen, insbesondere dann, wenn das Grundstück nach Abbauende der landwirtschaftlichen Nutzung wieder zugeführt werden soll. Eine Entnahme liegt

---

1) BStBl 1961, 45.
2) Ein entgegenstehender Wille des Steuerpflichtigen ist dann unbeachtlich, wenn eine bestimmte Handlung oder ein bestimmtes Verhalten zwangsläufig eine Entnahmeerklärung enthalten, weil der Steuerpflichtige damit jede Beziehung des Wirtschaftsguts zum Betrieb endgültig beendet; vgl. BFH-Urteil vom 12.11.1964 in BStBl 1965, 46.
3) Herrmann-Heuer a.a.O. § 5 Anm. 7 r und 12 f.

meines Erachtens nur dann vor, wenn eine spätere landwirtschaftliche Nutzung nicht mehr möglich oder beabsichtigt ist. Diese Fälle werden aber selten sein, wenn man z. B. bedenkt, daß bei den meisten Ausbeuteverträgen eine Verpflichtung zur Rekultivierung vereinbart wird.

Danach ist zu unterscheiden:

1.1231 Es liegt keine Entnahme vor (Regelfall)

Das Ausbeutegrundstück gehört hier weiterhin zum notwendigen Betriebsvermögen des Landwirts. Allein deshalb aber Einkünfte nach § 13 EStG annehmen zu wollen, kann nicht richtig sein, denn der Landwirt hätte bei Selbstausbeute regelmäßig gewerbliche Einkünfte. Dieser Überlegung muß mithin der Vorrang gegeben werden gegenüber dem Umstand, daß das verpachtete Grundstück weiterhin zum landwirtschaftlichen Betrieb gehört[1)2)]. Eine andere Argumentation würde sich als reiner Gesetzes-Mechanismus darstellen, der abzulehnen ist[3)].

1.1232 Eine Entnahme ist zu bejahen (Ausnahme)

Hier sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zweifelsfrei gegeben. Nachdem allerdings das BVerfG durch

---

1) Eine dogmatisch einwandfreie Lösung gibt es meines Erachtens nicht.
2) Herrmann-Heuer a.a.O. § 13 Anm. 35-36 führen lediglich aus, warum das verpachtete Grundstück weiterhin zum landwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehört, begründen aber nicht die von ihnen vertretene Auffassung, daß gleichwohl Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Betracht kommen.
3) Offerhaus a.a.O. und Aschfalk a.a.O. wollen hier Einkünfte gem. § 21 EStG offensichtlich nur nach vorheriger Entnahme annehmen.

Beschluß vom 11.5.1970[1] entschieden hat, daß § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG, wonach der Wert des Grund und Bodens, der zum Anlagevermögen gehört, außer Ansatz bleibt[2], bei Landwirten mit dem Gleichheitsgrundsatz nicht vereinbar und daher verfassungswidrig ist, muß in diesen Fällen künftig mit der Aufdeckung u. U. nicht unerheblicher stiller Reserven gerechnet werden[3][4].

1.1233 Ergebnis

Entgegen BFH-Urteil vom 21.10.1960 a.a.O. bleiben Ausbeutegrundstücke bei Verpachtung regelmäßig Bestandteil des landwirtschaftlichen Betriebsvermögens. Da aber nach der hier vertretenen Auffassung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowohl bei Verneinung wie auch bei Bejahung einer Entnahme anzunehmen sind, kommt es für die

---

1) BGBl 1970 I S. 1145.
2) Das hatte bislang zur Folge, daß Gewinne aus der Veräußerung oder der Entnahme von Grund und Boden wie im privaten Bereich steuerfrei blieben.
3) Zu der auf Grund der Entscheidung des BVerfG erforderlich gewordenen gesetzlichen Neuregelung vgl. Runge in BB 1971, S. 906 ff.
4) Da nach der neueren BFH-Rechtsprechung die Bildung gewillkürten Betriebsvermögens auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG grundsätzlich zugelassen wird, stellt sich die Frage, ob der Landwirt eine Entnahme vermeiden kann, indem er seinen Willen, das Ausbeutegrundstück als gewillkürtes Betriebsvermögen zu besitzen, klar zum Ausdruck bringt. Der BFH stellt hinsichtlich seines Verlangens, ein Wirtschaftsgut müsse - wenn es als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden soll - zum Betrieb in einem gewissen objektiven Zusammenhang stehen und diesen zu fördern bestimmt und geeignet sein, bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 strengere Anforderungen als bei der Gewinnermittlung nach § 5 (vgl. Herrmann-Heuer a.a.O. § 4 Anm. 12 h). - Eine solche Beziehung zum landwirtschaftlichen Betrieb dürfte meines Erachtens im vorliegenden Fall nicht gegeben sein, denn es ist nicht ersichtlich, welche Funktion für den Betrieb das der landwirtschaftlichen Nutzung für immer entzogene Ausbeutegrundstück haben könnte.

hier zu entscheidende Frage[1] - die Bestimmung der Einkunftsart - auf diese Unterscheidung im Ergebnis nicht an[2].

1.2 Verpachtung durch gewerblichen Abbauunternehmer

Betreibt der Grundstückseigentümer ein gewerbliches Abbauunternehmen im Sinne des § 15 Nr. 1 EStG und verpachtet er Ausbeutegrundstücke an Dritte - es werden also Gegenstände seines gewerblichen Betriebsvermögens verpachtet -, dann gehören die Pachteinnahmen gem. § 21 Abs. 3 EStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb[3]. Die Pachtzinsen sind als Betriebseinnahmen Teil des gewerblichen Gewinns. Die im Rahmen des § 13 EStG auftretende Problematik kann sich hier nicht stellen, da der Verpächter im Falle der Selbstausbeute immer gewerbliche Einkünfte hätte. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung kämen hier nur nach vorheriger Entnahme in Betracht.

1.3 Verpachtung durch Privatmann

Gehört das Ausbeutegrundstück nicht zu einem Betriebsvermögen, dann führen die dem Grundeigentümer zufließenden Pachteinnahmen zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

---

1) Ob eine Entnahme vorliegt, ist aber z. B. entscheidend, wenn der Verpächter die durch die Ausbeute eingetretene Wertminderung des Grund und Bodens als Werbungskosten geltend machen will; vgl. dazu unten 2.12.
2) Insofern in Übereinstimmung mit BFH-Urteil vom 12.12.1969 a.a.O., das aber die Frage, ob eine Entnahme systematisch überhaupt vorliegen kann, nicht untersucht hat.
3) Mittmann in DStR 1967, S. 282; Herrmann-Heuer a.a.O. § 21 Anm. 2.

gem. § 21 EStG. Dieser Fall ist unproblematisch. Der BFH hat in einem Urteil vom 12.7.1963[1] sogar dann Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angenommen - im Streitfall handelte es sich um Einnahmen aus der Verpachtung einer Kiesgrube -, wenn das zur Ausbeute überlassene Grundstück zu einem landwirtschaftlichen Betrieb gehörte, dessen Bewirtschaftung steuerlich als Liebhaberei zu behandeln war. Der Entscheidung ist zuzustimmen[2], da diese Einnahmen aus der Überlassung der Bodenausbeute nicht mehr in den Rahmen der Liebhabereibetätigung gehören. Mit der Verpachtung des Ausbeutegrundstücks liegt insoweit eine auf die Erzielung eines Gewinns bzw. Einnahmeüberschusses gerichtete Tätigkeit vor, die in keinem Zusammenhang mit der als Liebhaberei zu beurteilenden landwirtschaftlichen Betätigung steht.

---

1) BStBl 1963, 435.
2) So auch Mittmann in DStR 1967, S. 285; Herrmann-Heuer a.a.O. S. 21 Anm. 4 verweisen auf Hoffmann, der die Entscheidung mit der wohl nicht überzeugenden Begründung ablehnt, hier werde eine unbegründete Aufteilung eines im Grunde einheitlichen Wirtschaftsguts in einen steuerpflichtigen Gewinnteil und einen steuerlich unbeachtlichen Verlustteil vorgenommen.

2. Steuerrechtliche Einzelfragen bei den in Betracht kommenden Einkunftsarten

2.1 Einkünfte des Verpächters aus Vermietung und Verpachtung

Gem. § 2 Abs. 3 Nr. 6 in Verbindung mit Abs. 4 Nr. 2 EStG stellen sich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar als Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten. Zu den Werbungskosten gehören gem. § 9 Abs. 1 Nr. 7 in Verbindung mit § 7 Abs. 6 EStG Absetzungen für Substanzverringerung.

2.11 Absetzungen für Substanzverringerung

Durch die Absetzung für Substanzverringerung (AfS) wird nicht der durch den Abbau der Bodenschätze eintretende Wertverlust ausgeglichen[1], sondern es sollen die Aufwendungen, die der Grundstückseigentümer für den Erwerb der abgebauten Bodensubstanz gemacht hat, auf den Zeitraum des Abbaus verteilt werden[2]. Danach gilt mithin der Grundsatz, daß AfS nicht vorgenommen werden können, wenn der Steuerpflichtige für die Bodensubstanz nichts aufgewendet hat oder wenn überhaupt nicht abgebaut wird. Keine Ausnahme von diesem Grundsatz bedeutet die Regelung des § 10 a Abs. 1 Nr. 2 EStDV 1969, wonach sich die AfS bei entgeltlichem Erwerb der Bodenschätze vor dem 21.6.1948 nach dem - ggf. durch Schätzung zu ermittelnden - Betrag bemißt, den der Steuerpflichtige für die Anschaffung der

---

1) Schon Becker in StW 1940 Sp. 165 wandte sich gegen den Ansatz der Anschaffungskosten als Ausgangspunkt für die AfS. Er argumentierte, aufgewendet werde etwas, nämlich der Verlust des Wertes durch die Ausbeute. Diese Überlegungen sind jedoch zu Recht von der höchstrichterlichen Rechtsprechung abgelehnt worden.

2) RFH in RStBl 1938, 805; BFH in BStBl 1961, 45.

Bodensubstanz am 21.8.1948 hätte aufwenden müssen. Denn Aufwendungen für den Erwerb sind hier tatsächlich entstanden, diese werden wegen der Währungsumstellung nur nicht als Anschaffungskosten zugrunde gelegt.

Auch im Falle des § 11 d Abs. 1 EStDV wird von Aufwendungen für den Erwerb der Bodenschätze ausgegangen, wenn diese auch nicht beim Steuerpflichtigen selbst entstanden zu sein brauchen. Nach dieser Vorschrift werden nämlich bei einem unentgeltlichen Erwerb vor oder nach dem 21.6.1948 die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers des Steuerpflichtigen diesem zugerechnet. Aus Abs. 2 dieser Bestimmung, wonach AfS unzulässig sind, wenn der Steuerpflichtige Bodenschätze auf einem ihm gehörenden Grundstück entdeckt hat, folgt aber auch, daß diese Fiktion dann nicht gilt, wenn der Rechtsvorgänger seinerseits die Bodensubstanz entdeckt hatte und diese dann unentgeltlich auf den Steuerpflichtigen übertrug[1]. AfS kommen hier nicht in Betracht, weil § 11 d EStDV davon ausgeht, d a ß Anschaffungskosten entstanden sind[2].

---

1) So auch Mittmann in DStR 1967, S. 286; Herrmann-Heuer a.a.O. § 21 Anm. 4.

2) Wehberg und Buschoff in InfL 1959, S. 35 ff. wenden sich dagegen, daß bei dem Ansatz fiktiver Anschaffungskosten zu den maßgeblichen Zeitpunkten das Vorhandensein der Bodenschätze bekannt sein mußte. Unabhängig von der Kenntnis würden bei Abbau in jedem Fall Werte hingegeben. Sie schlagen daher vor, die Bewertung von Bodenschätzen auf den Zeitpunkt abzustellen, an dem die Ausbeuteabsicht (durch Vertragsschluß) zutage tritt. Erst dann entstehe ein "Wirtschaftsgut" im eigentlichen Sinne, erst zu diesem Zeitpunkt werde der Bodenschatz als Wirtschaftsgut "hergestellt" - Hiergegen läßt sich vorbringen, was schon gegen die Ansicht von Becker a.a.O. einzuwenden war: Mit der AfS sollen die Anschaffungskosten der Substanz auf den Zeitraum des Abbaus verteilt werden. Auf das Erfordernis, daß Aufwendungen für den Erwerb tatsächlich gemacht werden, kann nicht verzichtet werden (Gleicher Auffassung auch Herrmann-Heuer a.a.O. § 21 Anm. 4).

Berechtigt zur Vornahme[1] der AfS ist der Verpächter als der Eigentümer der Bodenschätze, denn regelmäßig nur er hat - tatsächliche oder fiktive - Aufwendungen für ihren Erwerb gemacht. Daran ändert sich auch nichts, wenn der Pächter als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist. Der RFH hat sich im Urteil VI 535/37 vom 18.5.1938[2] mit dieser Frage befaßt. Der dort vertretenen Auffassung ist zuzustimmen. In dem Urteil wird ausgeführt:

"Die Auffassung ..., daß der Anspruch auf Absetzungen demjenigen zustehe, dessen Einkommen durch die Substanzverringerung geschmälert werde, das sei der wirtschaftliche Eigentümer, hier also der Pächter, ist rechtsirrtümlich ... Denn auch der Pächter als wirtschaftlicher Eigentümer eines Kohlenabbauunternehmens kann Absetzungen nur vornehmen, wenn die Substanzverringerung zu seinen Lasten geht. Dabei ist entscheidend, daß diese Absetzungen den allmählichen Verzehr einer geldwerten Substanz in den Grenzen der für sie vermachten Aufwendungen ausgleichen sollen. Solche Aufwendungen für die Substanz selbst hat aber nur der Verpächter gemacht; die Gegenleistungen des Pächters betreffen nicht die Substanz als solche, sondern nur einen schuldrechtlichen Anspruch auf sie. Man könnte auch sagen, daß beide - Pächter wie Verpächter - wirtschaftliches Eigentum haben, freilich an ganz verschiedenen Gegenständen, der eine an der Substanz, der andere am Abbauunternehmen. Vielleicht unterliegen unter Umständen beide mit dem fortschreitenden Abbau gewissen wirtschaftlichen Schmälerungen: nur der Verpächter aber, der die Substanz angeschafft hat, erleidet diesen Verlust unmittelbar an der Substanz selbst, während der Pächter die Tatsache, daß seine von vornherein auf Substanzverbrauch gerichteten Vertragsansprüche allmählich geringer werden, beim Vertragsschluß bereits berücksichtigt haben muß. Es kann sich also nur sein Einkommen mindern, nicht aber eine Substanz, da er eine solche im Sinn des Einkommensteuergesetzes niemals 'angeschafft' hat; es sei denn, daß er, wie bei Pachtverträgen anderer Art häufig, zusätzliche Aufwendungen für Inventar oder Anlagen zur Verbesserung von Grund und Boden gemacht hat".

---

1) Zu den möglichen Methoden der AfS soll hier nicht Stellung genommen werden. Von den zahlreichen Abhandlungen zu dieser Frage sei hier nur erwähnt die Darstellung von Wehberg und Buschoff in NWB, Fach 3, S. 2335.
2) RStBl 1938, 805.

2.12 Wertminderung des Grund und Bodens

Bodenausbeutearbeiten bringen es zwangsläufig mit sich, daß die Nutzfläche des Abbaugrundstücks beeinträchtigt wird. Je nach Einzelfall kann es zu einer bloßen Verschlechterung, aber auch zu einer völligen Vernichtung der Ackerkrume kommen; beides hat eine Wertminderung des Grundstücks zur Folge. Absetzungen für Substanzverringerung als Werbungskosten können hier nicht vorgenommen werden, weil sich der Substanzverbrauch nur bei den Bodenschätzen selbst vollzieht, die Ackerkrume aber nicht zu den Bodenschätzen im Sinne des § 7 Abs. 6 EStG zählt[1]. Auch eine Erfassung der Wertminderung des Grundstücks durch Rückstellungen oder Rücklagen, und zwar in dem Umfang wie das Grundstück durch den Abbau an Wert einbüßt, ist nicht möglich, weil innerhalb der Einkunftsart "Vermietung und Verpachtung" Rückstellungen oder Rücklagen nicht zulässig sind[2].

Der BFH - dem RFH folgend - sieht jedoch in der Wertminderung eine Aufopferung der Bodenqualität zum Zwecke der Erzielung von Einnahmen, also Werbungskosten gem. § 9 EStG, deren Höhe durch einen Vergleich des gemeinen Werts des Grundstücks vor und nach der Ausbeute ermittelt wird[3]. Die Rechtsprechung erkennt nur nachträgliche Werbungskosten an, da vor Beendigung der Ausbeutearbeiten noch nicht feststeht, inwieweit die

---

1) BFH in BStBl 1961, 45; Herrmann-Heuer a.a.O. § 13 Anm. 35-36; unklar § 21 Anm. 4.
2) BFH in BStBl 1964, 116.
3) RFH in RStBl 1929, 585; BFH in BStBl 1961, 45.

Ackerkrume beeinträchtigt wird[1]. Werden jedoch ausgebeutete Grundstücksteile vom Pächter vorzeitig zurückgegeben, dann kann dementsprechend die Wertminderung (je Grundstücksteil) steuerlich schon früher berücksichtigt werden[2)3)].

Das oben Gesagte galt allerdings bisher nur dann, wenn das verpachtete Grundstück zum Privatvermögen des Steuerpflichtigen gehörte. Denn nur in diesem Fall konnte die Wertminderung von Grund und Boden - weil hier § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG a.F. nicht entgegenstand - steuerlich berücksichtigt werden[4]. Wird z. B. ein landwirtschaftliches Grundstück zur Ausbeute verpachtet und erzielt der Landwirt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, dann kommt es darauf an, ob das Grundstück weiterhin zum landwirtschaftlichen Betrieb gehört. Da der BFH von der Überlassung zum Abbau an ein Ausscheiden des Grundstücks aus dem landwirtschaftlichen Betrieb annimmt, kommt er mithin zur grundsätzlichen Bejahung von Werbungskosten[5].

Nach der hier vertretenen Auffassung bleibt das Ausbeutegrundstück aber regelmäßig landwirtschaftliches Betriebsvermögen, da eine Entnahme nur in seltenen

---

1) BFH in BStBl 1964, 116 führt in diesem Zusammenhang die Möglichkeit an, durch bestimmte Kultivierungsarbeiten die Ackerkrume später wiederherzustellen. Das ist sogar recht häufig der Fall, weil in vielen Ausbeuteverträgen die Pächter entsprechende Verpflichtungen übernehmen. Vgl. auch Plückebaum in Inf. L. 1963, S. 177.
2) Wehberg und Buschoff in NWB Fach 3, S. 2336 unter Hinweis auf BFH in HFR 1961, S. 49.
3) Herrmann-Heuer a.a.O. § 7 Anm. 35 wollen sofortige Werbungskosten anerkennen, wenn von vornherein feststeht, daß die abgebaute Fläche in absehbarer Zeit überhaupt nicht mehr genutzt werden kann.
4) Wenn wegen § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG a.F. z. B. Einnahmen aus dem Verkauf von Grund und Boden nicht gewinnerhöhend wirken, dann müssen auch Wertsteigerungen und Wertminderungen ohne steuerrechtliche Folgen bleiben. Durch die Neufassung des § 4 Abs. 1 EStG auf Grund des o.a. Beschlusses des BVerfG v. 11.5.1970 ist die Rechtslage eine andere.
5) BFH in BStBl 1961, 45; vgl. oben 1.123.

Fällen vorliegen wird[1]. Selbst dann werden aber nachträgliche Werbungskosten nicht immer in Betracht kommen, z. B. wenn das Grundstück nicht mehr landwirtschaftlich, sondern als Bauland genutzt werden soll. Hier erleidet das Grundstück trotz Verschlechterung oder Vernichtung des Ackerbodens für den Eigentümer keine Werteinbuße[2].

Dieses Ergebnis[3] - grundsätzlich keine steuerrechtliche Berücksichtigung der Wertminderung von Grund und Boden bei Landwirten - scheint auf den ersten Blick unbillig zu sein, ist aber nichts weiter als eine notwendige Folge aus dem Grundsatz des § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG a. F., wonach der zum Anlagevermögen gehörende Grund und Boden bei der Gewinnermittlung außer Ansatz bleibt. Der BFH hat in seinem Vorlagebeschluß vom 3.8.1957[4] ausgeführt, die unterschiedliche Behandlung des Wertes des zu einem Betriebsvermögen gehörenden Grund und Bodens in der deutschen Einkommensteuergesetzgebung habe im Laufe der Zeit zu einem Besteuerungsprivileg der Landwirtschaft geführt. Hält man sich dies vor Augen, dann wird es hingenommen werden müssen, wenn sich dieses Privileg auch einmal negativ für die sonst begünstigten Steuerpflichtigen auswirkt. Durch die gesetzliche Neuregelung dürfte diese

---

1) Vgl. oben 1.123.
2) BFH in BStBl 1961, 45, wo ausdrücklich auf diesen Gesichtspunkt verwiesen wird.
3) Brosch in StBP 1971, S. 150 lehnt eine steuerliche Berücksichtigung der Wertminderung des Grund und Bodens ab, allerdings in der unrichtigen Annahme, die Rechtsprechung bejahe hier AfS gem. § 7 Abs. 6 EStG.
4) BStBl 1967, 601.

Problematik[1] allerdings obsolet werden.

2.2 Einkünfte des Verpächters aus Land- und Forstwirtschaft

Einkünfte nach § 13 EStG sind nur gegeben, wenn die Einnahmen aus dem Ausbeutevertrag gegenüber den Einnahmen aus Land- und Forstwirtschaft geringfügig sind. Absetzungen für Substanzverringerung dürften hier schon deshalb nicht in Betracht kommen, weil sich der Verpachtungsvorgang in diesen Fällen regelmäßig wohl nur über einige Monate erstrecken wird.

Da Rückstellungen innerhalb der Einkunftsart "Land- und Forstwirtschaft" grundsätzlich zulässig sind, könnte daran gedacht werden, die durch die Ausbeute eintretende Wertminderung des Grundstücks durch eine Rückstellung für Rekultivierungskosten - die mit der Wiederherstellung des Grundstücks wieder aufzulösen wäre - steuerlich zu berücksichtigen. Meines Erachtens wäre jedoch ein solches Vorgehen im Hinblick auf § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG a.F. - jedenfalls solange diese Vorschrift anzuwenden ist - nicht statthaft.

---

1) Noch zu erwähnen ist in diesem Zusammenhang der Lösungsvorschlag von Wehberg und Buschoff in Inf. L. 1959, S. 35 ff. Danach führt nicht die Aufopferung der Bodenqualität zu Werbungskosten, sondern die Entschädigung für die im Wert geminderte Nutzfläche soll steuerfrei sein, und ist darum von den Einnahmen aus der Verwertung von Bodenschätzen auszuscheiden. Da Ausbeuteverträge nach Wehberg und Buschoff als gemischte Verträge zu qualifizieren sind - Pacht des Grundstücks und Kauf der Bodensubstanz (vgl. oben A.II.2.) - , wären danach Einnahmen aus der Überlassung von Ausbeutegrundstücken zum weitaus größten Teil nicht steuerpflichtig. In NWB Fach 3, S. 2335 folgen diese Autoren jedoch der von der Rechtsprechung vertretenen Auffassung.

2.3 Einkünfte des Verpächters aus Gewerbebetrieb

Der Verpächter kann im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 5 EStG Absetzungen für Substanzverringerung vornehmen, wobei von den tatsächlichen oder fiktiven[1] Anschaffungskosten gem. § 7 EStDV auszugehen ist. Eine steuerliche Berücksichtigung der Wertminderung des Grundstücks wäre hier zwar nicht durch die Vorschrift des § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG a.F. ausgeschlossen. Gleichwohl dürfte eine Teilwert-Abschreibung hinsichtlich des Grund und Bodens nur selten in Betracht kommen, da die Zerstörung der Ackerkrume des Ausbeutegrundstücks für den gewerblichen Abbauunternehmer regelmäßig keine Werteinbuße bedeutet.

2.4 Behandlung der Pachtzinsen beim Pächter

Unabhängig davon, ob die Einnahmen aus der Überlassung des Grundstücks zur Ausbeute beim Grundeigentümer zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, Land- und Forstwirtschaft oder Gewerbebetrieb führen, sind die vom Pächter entrichteten Pachtzinsen als Betriebsausgaben zu beurteilen, wenn das Grundstück aus betrieblichen Gründen gepachtet worden ist (§ 4 Abs. 4 EStG). Die Berücksichtigung der Pachtzinsen als Betriebsausgaben bei der steuerlichen Gewinnermittlung stellt sich aber verschieden dar, und zwar kommt es darauf an, ob der Steuerpflichtige den Gewinn gem. §§ 4 Abs. 1, 5 EStG durch Vermögensvergleich oder gem. § 4 Abs. 3 EStG nach der Überschußrechnung ermittelt.

---

1) Streitig, ob § 11 d EStDV bei Bodenschätzen, die zu einem Betriebsvermögen gehören, entsprechend anzuwenden ist, vgl. Haupt in Inf. 1971, Gruppe 1, S. 574.

II. Beurteilung des Ausbeutevertrags als Kaufvertrag

Bei der steuerrechtlichen Beurteilung der Gewinne aus der Veräußerung von Bodenbestandteilen ist zunächst darauf abzustellen, ob die Bodenschätze zu einem Betriebs- oder Privatvermögen gehören. Diese Unterscheidung hat erhöhte Bedeutung gewonnen, nachdem § 17 a EStG 1955, wonach zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Veräußerung von nicht zu einem land- oder forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehörenden Bodenschätzen zählte, mit Wirkung vom 1.1.1958 aufgehoben wurde. Die Veräußerung privater Bodenschätze ist heute nur noch in seltenen Fällen steuerpflichtig[1)], z. B. wenn es sich dabei um ein Spekulationsgeschäft handelt.

1. Bodenschätze als Betriebsvermögen

1.1 Veräußerung durch Landwirt

1.11 Zugehörigkeit der Bodenschätze zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen

Einer grundsätzlichen Annahme von Bodenschätzen als Teil des landwirtschaftlichen Betriebsvermögens steht die Vorschrift des § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG a.F. nicht entgegen, da sich diese Bestimmung nach ständiger Rechtsprechung nur auf den nackten Grund und Boden, den reinen Flächenwert, nicht aber auf besondere Anlagen oder besonderes zu bewertende Bodenbestandteile bezieht[2)]. Anders als im bürgerlichen Recht werden danach der Grund und Boden und die Bodenschätze als zwei selbständige Wirtschaftsgüter angesehen[3)].

---

1) Vgl. unten 2.
2) RFH in RStBl 1929, 585; BFH in BStBl 1957, 246.
3) Die Selbständigkeit beider Wirtschaftsgüter wird durch die Entscheidung des BVerfG zu § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG nicht berührt.

Gleichwohl werden bei einer Veräußerung von Bodenbestandteilen land- und forstwirtschaftliche Einkünfte nur selten in Betracht kommen, da die Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts "Bodenschätze" zum landwirtschaftlichen Betriebsvermögen voraussetzt, daß dieses dem Betrieb zu dienen bestimmt ist. Das ist überhaupt nur denkbar, wenn die Bodenschätze Vorräte für einen substanzverarbeitenden land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb sind[1].

Die Annahme eines solchen Substanzbetriebs gem. § 13 Abs. 2 Nr. 1EStG ist aber nur unter bestimmten engen Voraussetzungen möglich. Danach muß die Substanzgewinnung überwiegend für Zwecke des landwirtschaftlichen Hauptbetriebs vorgenommen, d.h. die gewonnenen Bodenschätze müssen regelmäßig ausschließlich oder mindestens überwiegend im Hauptbetrieb verwendet werden[2]. Das ist denkbar z. B. bei Kies-, Sand-, Torfvorkommen, weil derartige Bodenschätze z. B. zur Beschotterung der Wege, zum Bau landwirtschaftlicher Betriebsgebäude, zu Heizzwecken oder als Torfstreu vom Landwirt verwendet werden können. Damit ist aber auch gleichzeitig der Kreis der in Betracht kommenden Bodenschätze begrenzt. So kann z. B. ein Kalivorkommen nicht als Vorrat eines landwirtschaftlichen Nebenbetriebs gewertet werden, weil dessen Verwendung im Hauptbetrieb nicht möglich ist. Überdies werden Kalivorkommen stets industriell ausgebeutet[3], so daß schon deshalb wegen der hier erforderlichen aufwendigen technischen Anlagen ein Nebenbetrieb nicht anzunehmen ist.

---

1) FG München (rechtskräftig) in EFG 1964, S. 220 Nr. 273; Nissen in DStRu 1959, S. 54; Steinweg in DStZ 1942, S. 220.
2) Blümich-Falk a.a.O. S. 1202.
3) FG München a.a.O.

Als Ergebnis ist somit festzuhalten, daß ein substanzverarbeitender landwirtschaftlicher Nebenbetrieb aus den oben genannten Gründen die Ausnahme, ein selbständiger gewerblicher Abbaubetrieb dagegen die Regel darstellt. Daraus folgt, daß die in einem landwirtschaftlichen Grundstück lagernden Bodenschätze auch nur in Ausnahmefällen zu einem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehören können, nämlich nur dann, wenn sie als Vorräte des Nebenbetriebs anzusehen, mithin dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gewidmet sind. In allen anderen Fällen sind ungenutzte Bodenschätze dagegen dem Privatvermögen oder einem gewerblichen Betriebsvermögen zuzurechnen.

1.12 Steuerrechtliche Beurteilung einer Veräußerung der Bodenschätze

Veräußert der Landwirt die ursprünglich seinem landwirtschaftlichen Betrieb gewidmete Bodensubstanz dauernd und nachhaltig in erheblichem Umfang an Fremde - nach Abschn. 134 Abs. 5 EStR und Abschn. 13 Abs. 5 GewStR liegt die Grenze bei mehr als 30 v.H. der insgesamt geförderten Substanzmenge -, dann verliert der Substanzbetrieb seinen Charakter als landwirtschaftlicher Nebenbetrieb. Es liegt dann ein selbständiger Gewerbebetrieb vor. Nur eine geringfügige laufende Veräußerung von Bodensubstanz an Dritte ist unschädlich, d.h. hier kommen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Betracht[1].

---

1) Nissen a.a.O. S. 54; welche Mengen als geringfügig anzusehen sind, ergibt sich aus den o.a. Richtlinien.

Wenn bislang von einem "Verkauf" oder einer "Veräußerung" der Bodenschätze die Rede war, dann ist damit die Frage noch nicht beantwortet, ob es sich hierbei um einen Grundstücksausbeutungsvertrag in der Gestalt eines Kaufvertrags handelt. Kein Substanzausbeutevertrag liegt vor, wenn der Landwirt die Bodenschätze selbst abbaut und erst d a n a c h veräußert. Wie in dieser Untersuchung nachgewiesen wurde, kommt ein bürgerlich-rechtlich als Kaufvertrag zu beurteilender Ausbeutevertrag einmal dann in Betracht, wenn der Käufer selbst den Abbau der sich im Boden befindlichen Mineralien übernimmt (1. Variante), zum anderen, wenn sich der Grundstückseigentümer zum Abbau der (bereits) verkauften Bodenbestandteile verpflichtet hat (2. Variante)[1].

Es ist danach zu prüfen, ob die oben dargestellte Abgrenzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb von denen aus Land- und Forstwirtschaft nur für schlichte Substanzverkäufe gilt oder ob diese Grundsätze auch im Fall von Grundstücksausbeutungsverträgen (Kaufverträgen) maßgeblich sind.

1.121 Abbau der Bodenschätze durch den Verkäufer

Liegt ein Ausbeutevertrag der 2. Variante vor, dann unterscheidet dieser sich in seinem tatsächlichen Vollzug nicht von einem schlichten Substanzverkauf. In beiden Fällen fördert der Landwirt Bodensubstanz mit seinen eigenen Abbaugeräten. Rechtlich besteht zwischen beiden Vorgängen aber der Unterschied, daß einmal eine bereits verkaufte Substanz abgebaut wird, im anderen Fall dagegen der Kaufvertrag nachfolgt.

---

1) Vgl. oben A. III. 2.221.

Trotzdem wird man beide Fälle - da sie in ihrem wirtschaftlichen Gehalt gleich sind - steuerrechtlich gleich behandeln müssen. Ist danach der Abschluß eines solchen Ausbeutevertrags durch den Landwirt als eine einmalige Maßnahme anzusehen, beabsichtigt dieser also nicht, in Zukunft weitere Substanzverkäufe folgen zu lassen - sei es durch Abschluß eines weiteren Ausbeutevertrags, sei es durch schlichten Substanzverkauf -, dann sind derartige Gewinne als land- und forstwirtschaftliche zu behandeln[1]. In diesen Fällen liegt kein Gewerbebetrieb vor, weil es an dem Erfordernis der Nachhaltigkeit[2] fehlt und die Tätigkeit des Landwirts auch nicht als eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr angesehen werden kann[3]. Landwirtschaftliche Einkünfte sind danach hier selbst dann anzunehmen, wenn die veräußerte die im eigenen Betrieb verwertete Substanz mengenmäßig übertrifft.

1.122 Abbau der Bodenschätze durch den Käufer

Überläßt der Landwirt dem Käufer eine bestimmte Parzelle[4] zum Abbau der vereinbarten Menge, so scheiden gewerbliche

---

1) Blümich-Falk a.a.O. S. 1202 stellen unter Hinweis auf RFH in RStBl 1940, 73 darauf ab, daß es sich nur um eine vorübergehende Ausbeute handelt, die im nächsten Jahr voraussichtlich nicht mehr gewonnen wird.
2) Vgl. § 1 GewStDV.
3) Vgl. Abschn. 12 b GewStR.
4) Die in dieser Parzelle lagernden Bodenschätze gehören zum notwendigen Betriebsvermögen des Landwirts, wenn sie als Vorräte des Nebenbetriebs anzusehen sind. Dafür ist es nicht entscheidend, daß es sich um ein räumlich zusammenhängendes Substanzvorkommen handelt, vgl. oben I. 1.222.

Einkünfte aus, weil hier der Landwirt selbst nicht gewerbliche Bodenbewirtschaftung betreibt[1]. Er hat - einmal abgesehen von seinem landwirtschaftlichen substanzverarbeitenden Nebenbetrieb - keinen Betrieb zur Gewinnung von Steinen, Erden etc., sondern er hat einem Dritten eine bestimmte Parzelle zur Gewinnung der vertraglich vereinbarten Substanzmenge zur Verfügung gestellt. Das ist kein Gewerbebetrieb.

Durch den Abschluß des Ausbeutevertrags wird der Substanzbetrieb in seinem Charakter als landwirtschaftlicher Nebenbetrieb, den der Landwirt ja weiterhin unterhält, nicht beeinträchtigt. Beide Vorgänge sind steuerrechtlich getrennt voneinander zu würdigen. Die Einnahmen aus dem Abbaugeschäft führen mithin zu landwirtschaftlichen Einkünften, wobei es auch hier auf die Menge der geförderten Bodenschätze nicht ankommt.

1.13 Ergebnis

Die Untersuchung hat gezeigt, daß bei einer Veräußerung von zu einem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehörenden Bodenschätzen[2] unter den genannten Voraussetzungen auch dann landwirtschaftliche Einkünfte in Betracht kommen können, wenn die veräußerte Substanzmenge im Vergleich zu der vom Landwirt im eigenen Betrieb verwerteten Menge erheblich

---

1) RFH in BStBl 1937, 899. - In dieser Entscheidung wird zu der Frage, ob im Streitfall ein Kaufvertrag vorliegen könnte, nicht Stellung genommen.

2) Die von Nissen in DStRu 1959, S. 55 und Längsfeld in DB 1958, S. 1165 behandelte Frage einer Veräußerung von Bodenschätzen im Rahmen einer Betriebs- oder Teilbetriebsveräußerung oder im Zuge der Aufgabe des Betriebs (§§ 14, 16 EStG) berührt nicht Grundstücksausbeutungsverträge.

ins Gewicht fällt. Danach können die Einnahmen aus dem Abbauvertrag (Kaufvertrag) im Einzelfall auch recht beträchtlich sein. Dieses Ergebnis scheint im Widerspruch zu der Tatsache zu stehen, daß Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bei der Verpachtung eines Grundstücks zur Ausbeute nur bei geringfügigen Einnahmen anzunehmen sind[1]. Die unterschiedliche Behandlung von Pacht und Kauf ist aber gerechtfertigt, weil die Veräußerung eines zu einem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsguts als ein Betriebsvorgang der Landwirtschaft angesehen werden muß, während mit einer Verpachtung zur Ausbeute keine unmittelbaren Betriebszwecke verfolgt werden können[2]. Entscheidend ist die Tatsache, daß die Bodenschätze als Vorräte des landwirtschaftlichen Substanzbetriebs dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gewidmet waren. Wird ein solches Wirtschaftsgut veräußert, dann muß - sofern hierin nicht eine gewerbliche Tätigkeit zu erblicken ist - der Veräußerungserlös zu landwirtschaftlichen Betriebseinnahmen führen.

1.2 Veräußerung durch gewerblichen Abbauunternehmer

Da bei einem Gewerbetreibenden, der sich mit der Ausbeutung von Bodenschätzen befaßt, die Bodensbustanz zum notwendigen Betriebsvermögen gehört[3], entstehen bei ihrer Veräußerung immer Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Nr. 1 EStG. Der Veräußerungserlös ist Teil des gewerblichen Gewinns. Dabei ist es unerheblich, ob es sich um schlichte Substanzverkäufe handelt oder ob ein Ausbeutevertrag der 1. oder 2. Variante vorliegt.

---

1) Vgl. oben I. 1.122.
2) Und zwar selbst dann nicht, wenn die in dem verpachteten Grundstück lagernden Bodenschätze zum landwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehören, vgl. oben I. 1.122 a.E.
3) Nissen in DStRu 1959, S. 54.

2. Bodenschätze als Privatvermögen

2.1 Einkommensteuerfreier Veräußerungserlös

Ab Veranlagungszeitraum 1958[1] sind Einnahmen aus der Veräußerung privater Bodenschätze von der Einkommensteuer freigestellt, wenn nicht sonstige Einkünfte gem. § 2 Abs. 3 Nr. 7 in Verbindung mit §§ 22 f. EStG in Betracht kommen. Diese Möglichkeit soll im folgenden untersucht werden.

2.2 Veräußerung als Spekulationsgeschäft

Da Bodenschätze steuerrechtlich als selbständige Wirtschaftsgüter behandelt werden, ist für die Frage, ob bei ihrer Veräußerung - Ausbeutevertrag oder schlichter Substanzverkauf - ein Spekulationsgeschäft vorliegen kann, nicht § 23 Abs. 1 Nr. 1 a) EStG, sondern Buchstabe b) maßgeblich[2]. Da der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nach dieser Bestimmung nicht mehr als sechs Monate beträgt, werden Spekulationsgeschäfte in der Praxis nur selten vorkommen. Schließlich sind auch die Fälle auszuscheiden, in denen eine "Anschaffung" nicht vorliegt, weil der Steuerpflichtige die Bodenschätze unentgeltlich - z. B. durch Erbschaft, Schenkung, Vermächtnis - erworben hat[3].

---

1) Vgl. oben II am Anfang.
2) Herrmann-Heuer a.a.O. § 23 Anm. 6; Mittmann in DStR 1967, S. 285; Längsfeld in DB 1958, S. 1166; Brosch in StBP 1971, S. 150.
3) OFH-Urteil vom 4.7.1950, BStBl I. S. 237 - Auch wenn der Erbe ein durch den Erblasser angeschafftes Wirtschaftsgut innerhalb der in § 23 Abs. 1 EStG vorgesehenen Frist nach Anschaffung durch den Erblasser veräußert, liegt meines Erachtens kein Spekulationsgeschäft vor. Denn eine Spekulation durch den Erben oder Beschenkten scheidet schon rein begrifflich aus.

Wird das Grundstück zusammen mit den Bodenschätzen veräußert - ein Ausbeutevertrag liegt dann nicht vor -,und erfolgt eine solche Veräußerung gem. § 23 Abs. 1 Nr. 1 a) innerhalb von zwei Jahren - aber nach Ablauf von sechs Monaten - nach der Anschaffung, dann ist ein Spekulationsgeschäft richtiger Auffassung nach nur hinsichtlich des Grundstücks, nicht aber auch in bezug auf die Bodenschätze anzunehmen. Dieses Ergebnis folgt notwendig aus der Tatsache, daß Grundstück und Bodenschätze steuerrechtlich als zwei selbständige Wirtschaftsgüter behandelt werden[1].

2.3 Wiederkehrende Bezüge

Unter wiederkehrenden Bezügen im Sinne des § 22 Nr. 1 EStG versteht man periodisch wiederkehrende Einnahmen, die nicht nur einmal oder rein zufällig mehrmals erzielt werden und auch nicht als Raten zur Tilgung einer Forderung anzusehen sind[2]. Da Entgeltsvereinbarungen im bürgerlichen Recht beliebig möglich sind[3], kann der Kaufpreis für die Veräußerung von Bodenbestandteilen in einer Summe bestehen, sich nach der jeweils abgebauten Substanz richten oder z. B. auch unabhängig von der Fördermenge in festen periodischen Beträgen zu zahlen sein. Auch bei solchen laufenden Zahlungen handelt es sich aber nicht um wiederkehrende Bezüge[4], vielmehr sind Kaufpreisraten anzunehmen, die die Gegenleistung für die vom Grundeigentümer

---

1) So auch Mittmann in DStR 1967, S. 285 und Längsfeld in DB 1958, S. 1167; a.A. ohne nähere Begründung Nissen in DStRu 1959, S. 55. Auch Felsmann in NStR Bodenschätze, Darstellung 1 ("Die Verwertung von Bodenschätzen", S. 19) bejaht ein Spekulationsgeschäft, da Grund und Boden sowie die darunter lagernden Bodenschätze hier als Einheit zu betrachten seien.
2) RFH in RStBl 1944, 363.
3) Vgl. oben A. III. 2.4.1.
4) Blencke in FR 1965, S. 199 hält wiederkehrende Bezüge in diesen Fällen anscheinend für möglich.

hingegebene Bodensubstanz darstellen[1].

1) In einem Urteil vom 3.2.1938 (RStBl 1938, 381) hat der RFH allerdings bei Verkauf des Bergwerkseigentums wiederkehrende Bezüge angenommen. Er sah in dem Vertrag, nach dem das Entgelt an Stelle eines ursprünglich vorgesehenen einmaligen Betrags in zwanzig Jahresraten neben laufenden Förderzinsen zu zahlen war, die Einräumung eines Rechts auf zwanzig Jahreszahlungen. Man wird meines Erachtens die Grundsätze dieser Entscheidung nicht verallgemeinern dürfen. Insbesondere unterscheidet sich dieser Fall von Grundstücksausbeutungsverträgen dadurch, daß hier das Recht auf Bodenausbeute nach bergrechtlichen Bestimmungen vom Grundstückseigentum getrennt ist.

III. Abschließende Stellungnahme

1. Die zivilrechtlich zutreffende Beurteilung von Ausbeuteverträgen als Voraussetzung für eine richtige Anwendung steuerrechtlicher Vorschriften

Die Ergebnisse dieses Teils der Untersuchung haben gezeigt, welche Bedeutung der zutreffenden Einordnung eines Grundstücksausbeutungsvertrages als Pacht- oder Kaufvertrag beizumessen ist. Zwar ist mit der grundsätzlichen Annahme eines Pacht- oder Kaufvertrags allein noch nicht über die steuerrechtlichen Folgen entschieden. Sie ist aber regelmäßig notwendiger Ausgangspunkt aller weiteren Überlegungen. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz - und zwar handelt es sich hierbei um ein bei den meisten Ausbeuteverträgen auftauchendes Problem - soll nachfolgend kurz erörtert werden.

2. Rückstellungen für Rekultivierung sowohl bei Pacht des Ausbeutegrundstücks wie auch bei Kauf der Bodensubstanz

In dieser Untersuchung ist nachgewiesen worden, daß die vom Ausbeuteberechtigten übernommene Verpflichtung, das Grundstück nach Beendigung der Abbauarbeiten für Zwecke der Landwirtschaft etc. wieder nutzbar zu machen, für das Vorliegen weder eines Pacht- noch eines Kaufvertrags als typisch anzusehen ist[1]. Die Verpflichtung, das ausgebeutete Grundstück mit einer Humusschicht zu bedecken, folgt nicht aus dem Pacht- oder Kaufrecht, so wie es im BGB ausgestaltet ist, sondern beruht auf einer Nebenabrede des Vertrages.

---

1) Vgl. oben A. III. 2.32.

Das gleiche gilt für die Verpflichtung, das Grundstück einzuebnen oder durch die Ausbeute verursachte Vertiefungen mit Auffüllmaterial zu beseitigen. Hier können auch öffentlich-rechtliche Vorschriften die Verpflichtung begründen[1].

Diese vom Ausbeuteberechtigten - Käufer oder Pächter - unter dem Stichwort "Rekultivierung"[2] zu erbringenden Leistungen stellen betriebswirtschaftlich Aufwand des Wirtschaftsjahrs dar, in dem das Gelände ausgebeutet worden ist. Der buchführende Abbauberechtigte kann jedoch im Hinblick auf diese Verpflichtung eine jährliche Rückstellung in seiner Bilanz bilden. Dabei ist derjenige Betrag anzusetzen, den der Steuerpflichtige nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag aufwenden müßte, um den im laufenden Wirtschaftsjahr ausgebeuteten Teil des Vorkommens wieder aufzufüllen bzw. mit einer Humusschicht zu bedecken[3]. Die Gesamthöhe der Rückstellung ist durch den Betrag der voraussichtlichen Instandhaltungskosten begrenzt. Die Rückstellung muß nach erfolgter Rekultivierung aufgelöst werden. Das gilt auch, wenn der Grundstückseigentümer auf seinen Anspruch rechtsverbindlich verzichtet hat[4].

---

1) RFH in RStBl 1941, 308; BFH in BStBl 1971, 85.
2) Unter diesen Oberbegriff fällt meines Erachtens sowohl die Verpflichtung, eine ausgebeutete Kiesgrube wieder aufzufüllen wie auch die Verpflichtung, das Ausbeutegrundstück wieder mit einer Humusschicht zu bedecken. In beiden Fällen handelt es sich um Rekultivierungsarbeiten. Die Rechtsprechung hat sich häufiger mit der Frage zu befassen gehabt, unter welchen Voraussetzungen die Bildung von Auffüllrückstellungen zulässig ist, so zuletzt der BFH im Urteil vom 16.9.1970, BStBl 1971, 85; vgl. auch die Entscheidung des III. Senats vom 26.10.1970, BStBl 1971, 82 und die Anmerkungen von Hoffmann in BB 1971, S. 384.
3) BFH in BStBl 1971, 87.
4) Vgl. Mittelbach a.a.O. Rz. 196.

2. Abschnitt

Grundstücksausbeutungsverträge im Umsatzsteuerrecht

A. Die Rechtsnatur von Ausbeuteverträgen

I. Vorbemerkung

Sowohl bei Verpachtung eines Grundstücks zur Ausbeute wie auch bei Verkauf der Bodensubstanz liegen steuerbare Umsätze im Sinne des UStG vor. Nur der Verkauf der Bodenbestandteile ist aber regelmäßig auch steuerpflichtig[1], also als Lieferung gem. §§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 3 Abs. 1 UStG zu beurteilen, während die Verpachtung des Grundstücks - eine sonstige Leistung nach §§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 3 Abs. 8 UStG - aufgrund der Vorschrift des § 4 Nr. 12 a) UStG ein steuerfreies Umsatzgeschäft darstellt[2].

Da Einnahmen aus Ausbeuteverträgen, die Pachtverträge sind, danach nicht der Umsatzsteuer unterliegen, ist die Interessenlage eine andere als bei § 21 EStG: Der GrundstückseigentÜmer wird bestrebt sein, daß der von ihm abgeschlossene Ausbeutevertrag als Pachtvertrag zu beurteilen ist, während die Annahme eines Kaufvertrages im Interesse des Fiskus liegt.

---

1) Vgl. unten B. I. zu der Frage, welche Voraussetzungen für die Annahme der Steuerpflicht im einzelnen vorliegen müssen.

2) Auch Unterpachtverträge werden wie normale Grundstückspachtverträge behandelt. Der einzige Unterschied ist der, daß hier die Rolle des Pächters mit der des Verpächters gewechselt hat (RFH 10, 260; Plückebaum - Malitzky a.a.O. § 4 Nr. 12 Rz. 295). Keine Steuerfreiheit ist dagegen zu gewähren, wenn der Pächter sein Ausbeuterecht gegen Entgelt durch einen obligatorischen Vertrag an einen Dritten überträgt. Hier liegt ein Kaufvertrag über ein Pachtrecht vor (So zutreffend FG Rheinland-Pfalz in EFG 1970 Nr. 323, S. 313 und Ruppel in UStR 1970, S. 116; unrichtig OFD Koblenz, DStZ/Eildienst 1964, S. 88).

II. Kritische Beurteilung der höchstrichterlichen Rechtsprechung

Auslegung der Begriffe "Vermietung" und "Verpachtung" in § 4 Nr. 12 a) UStG

Während insbesondere in der älteren zu § 21 EStG ergangenen Rechtsprechung häufig auf die sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise abgestellt wurde[1], sind die Begriffe "Vermietung" und "Verpachtung" in § 4 Nr. 12 UStG 1967 - bzw. in den früheren entsprechenden Vorschriften - schon seit jeher nach bürgerlich-rechtlichen Grundsätzen ausgelegt worden[2]. Die höchstrichterliche Rechtsprechung[3] hat immer wieder betont, daß die Abgrenzungsfrage, ob ein Ausbeutevertrag in der Gestalt eines Pacht- oder Kaufvertrags vorliege, allein nach bürgerlichem Recht zu entscheiden sei und daß für die Anwendung der Befreiungsvorschrift andere Vertragsverhältnisse als Miete oder Pacht nicht in Betracht kämen.

Schon Groener[4] wandte gegen diese Rechtsprechung ein, eine Nutzung, welche die Substanz angreife, könne nicht mehr als Fruchtziehung im Sinne des § 581 BGB angesehen werden. Bei Ausbeuteverträgen überwiege vielmehr das Element des Kaufvertrages, der Charakter einer kaufähnlichen Lieferung. Daß eine solche Argumentation auf einer Verkennung des bürgerlich-rechtlichen Fruchtbegriffs

---

1) Vgl. oben 1. Abschnitt, A. III. 2.1.
2) RFH in RStBl 1939, 943; BFH in Inf. L. 1961, S. 344.
3) Auch nach dem Systemwechsel bleibt die alte Rechtsprechung weiterhin anwendbar, da sich der Wortlaut des § 4 Nr. 12 a) UStG 1967 - von einigen geringfügigen redaktionellen Veränderungen abgesehen - von früheren Fassungen der Vorschrift nicht unterscheidet. - Allgemein zu der Frage der weiteren Anwendbarkeit der alten Rechtsprechung vgl. Wauer in UStR 1971, S. 34 f.
4) Steuerwarte 1936, S. 368; gegen diese Argumentation auch RFH in RStBl 1939, 943.

beruht, wurde bereits bei der Beurteilung von Ausbeuteverträgen im Einkommensteuerrecht nachgewiesen[1].

2. Die Abgrenzung von Kauf und Pacht im Vergleich zur höchstrichterlichen Rechtsprechung im Einkommensteuerrecht

Die höchstrichterliche Rechtsprechung auf dem Gebiet des Umsatzsteuerrechts hat sich mit der Abgrenzungsfrage Kauf-Pacht bei Ausbeuteverträgen nicht so häufig befassen müssen wie die Einkommensteuer - Senate des RFH und des BFH. Gleichwohl kann die Feststellung getroffen werden, daß sich deren Rechtsprechung in einigen wesentlichen Punkten unterscheidet. Übereinstimmung besteht z. B. darin, daß die Entgeltsvereinbarung[2] allein kein Kriterium darstellt. Ferner wird dem Merkmal der Pachtzeit[3] wesentliche Bedeutung für die Annahme eines Pachtvertrags beigemessen. Es fällt aber auf, daß der USt-Senat des BFH das Vorliegen eines Kaufvertrags nicht davon abhängig macht, daß eine einmalige Lieferung einer fest begrenzten Menge Bodensubstanz gegeben ist[4][5]. Insbesondere wird die Behauptung nicht aufgestellt, für einen Kaufvertrag sei es nicht typisch, daß der Käufer den Abbau selbst vornehme. Auch die nach der Einkommensteuer-Rechtsprechung für das Vorliegen eines Kaufvertrags angeblich atypischen Verpflichtungen, so z. B. die Vereinbarung, daß der Ausbeuteberechtigte nach

---

1) Vgl. oben 1. Abschnitt, A. II. 1.
2) RFH in RStBl 1939, 943; BFH in HFR 1963, S. 273; vgl. oben 1. Abschnitt, A. III. 1.1.
3) BFH in HFR 1963, S. 273; vgl. oben 1. Abschnitt A. III. 1.1.
4) Vgl. oben 1. Abschnitt, A. III. 1.2.
5) Daß die Veräußerung des Grundstückes mitsamt den Bodenschätzen umsatzsteuerrechtlich nicht als Kriterium herangezogen werden konnte, ergibt sich aus § 4 Nr. 9 a) UStG, weil nach dieser Bestimmung die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallenden Umsätze umsatzsteuerfrei sind.

Beendigung der Abbauarbeiten Maßnahmen zur Wiederherstellung der ursprünglichen Nutzbarkeit des Grundstücks zu treffen habe[1], werden als Kriterium für Pacht nicht angeführt.

In einem Urteil vom 26.3.1957[2] hat es der BFH als ausreichend für die Verneinung der Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 12 UStG angesehen, wenn der Ausbeutevertrag die gesamte Ausbeutemenge genau oder ziemlich genau festlegt. In einem solchen Fall liege ein Kaufvertrag über eine bestimmte Menge Bodensubstanz, nicht aber ein Pachtvertrag vor. Es kann keinem Zweifel unterliegen, daß die Einkommensteuer-Senate mit dieser Begründung allein sicherlich niemals einen Kaufvertrag bejahen würden.

Diese Unterschiede in der Beurteilung von Grundstücksausbeutungsverträgen[3] sind nicht darauf zurückzuführen, daß im Einkommensteuerrecht im Gegensatz zur umsatzsteuerrechtlichen Qualifizierung in diesen Fällen die sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise den Ausschlag gegeben hätte. Denn gerade die oben angezogenen neueren Entscheidungen zur Einkommensteuer gehen bei der Abgrenzung eindeutig von bürgerlich-rechtlichen Grundsätzen aus. Es wäre zu wünschen, wenn der BFH - unter folgerichtiger Anwendung des bürgerlichen Rechts - hier zu einer mehr einheitlichen Rechtsprechung finden würde.

---

1) Vgl. oben 1. Abschnitt, A. III. 1.1.
2) HFR 1963, S. 273.
3) Auf diese unterschiedliche Beurteilung weist auch Blencke in FR 1965, S. 200 hin.

B. Einzelfragen bei Annahme eines Kauf- oder Pachtvertrages

I. Beurteilung des Ausbeutevertrags als Kaufvertrag

Ergibt die zivilrechtliche Würdigung eines Ausbeutevertrags, daß Kauf der Bodensubstanz[1] vorliegt, dann kommt gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ein der Umsatzsteuer unterliegender Umsatz in Betracht, wenn es sich um eine Lieferung handelt, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Nachfolgend sollen diese gesetzlichen Tatbestandsmerkmale kurz erörtert werden, soweit sie zu Zweifelsfragen Anlaß geben können.

1. Begriff der Lieferung

Unter dem Begriff der Lieferung, der in § 3 Abs. 1 UStG definiert ist, sind umsatzsteuerrechtlich alle wirtschaftlichen Vorgänge zu verstehen, die im wirtschaftlichen Ergebnis den steuerlichen Tatbestand als erfüllt erkennen lassen. Der umsatzsteuerrechtliche Lieferbegriff ist weder mit dem handelsrechtlichen noch mit dem zivilrechtlichen Begriff der Eigentumsverschaffung zu vergleichen, noch ist darunter eine Lieferung im Sinne einer "Ablieferung" zu verstehen[2]. Bei Vorliegen eines Ausbeutevertrags in Gestalt eines Kaufvertrags ist danach eine Lieferung anzunehmen, wobei es gleichgültig ist, ob der Käufer selbst abbaut oder ob der Grundstückseigentümer den Abbau vornimmt.

---

1) Kein Ausbeutevertrag liegt vor, wenn die Mineralien mitsamt dem Grund und Boden veräußert werden. Die Ausbeutung des Substanzvorkommens unterliegt in einem solchen Fall nicht der Selbstverbrauchsteuer gem. § 30 UStG 1967, da es sich hier nicht um körperliche Wirtschaftsgüter handelt, die der Abnutzung unterliegen, sondern um Wirtschaftsgüter, deren Substanz durch eine bestimmungsgemäße Nutzung oder Verwendung aufgezehrt wird (vgl. BB 1970, S. 915).

2) Vgl. Hübschmann-Grabower-Beck-v.Wallis a.a.O. § 3 Anm. 10.

2. Begriff der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit

Nach § 2 Abs. 1 UStG ist unter gewerblich oder beruflich jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen zu verstehen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt. Schließt der Grundstückseigentümer nur einmal einen Kaufvertrag über die im Boden befindlichen Mineralien ab, so kann dies noch nicht als nachhaltige Tätigkeit angesehen werden. Das gilt allerdings dann nicht, wenn auf die Absicht geschlossen werden kann, bei sich bietender Gelegenheit weitere Substanzverkäufe folgen zu lassen[1].

II. Beurteilung des Ausbeutevertrags als Pachtvertrag

1. Verzicht auf die Steuerbefreiung

Die in § 4 Nr. 12 a UStG 1967 bestimmte Steuerfreiheit der Pachtzinsen kann sich ggf. für den Verpächter nachteilig auswirken, weil der durch das Mehrwertsteuersystem bedingte Vorsteuerabzug hier nach § 15 Abs. 2 UStG nicht zugelassen ist. Werden z. B. gewerbliche Räume verpachtet und entstehen dem Vermieter erhebliche Reparaturkosten für diese Räume, dann kann der Vermieter die ihm von dem Handwerksbetrieb in Rechnung gestellten entsprechenden Vorsteuerbeträge nicht gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG abziehen, weil die Vermietung einen steuerfreien Umsatz darstellt. Der Vermieter wird diese Vorsteuern selbst tragen müssen oder er wird den Mietzins um diese Beträge erhöhen. Letzteres kann jedoch aus Wettbewerbsgründen nicht geboten erscheinen.

---

1) Hübschmann-Grabower-Beck-v. Wallis a.a.O. § 2 Anm. 31.

Zur Vermeidung dieser Nachteile kann der Vermieter, wenn er Unternehmer ist[1], gem. § 9 UStG für die Besteuerung dieser Umsätze optieren. Die Verzichtserklärung ist gegenüber dem Finanzamt schriftlich oder mündlich - wobei auch konkludentes Handeln ausreicht - abzugeben[2].

Ob er von der Möglichkeit der Option Gebrauch machen will, muß der Grundstückseigentümer in jedem Einzelfall genau abwägen. Dabei kommt es - wie gesagt - auf die Höhe der ihm in Rechnung gestellten Vorsteuerbeträge an.

2. Ausbeute-Interessentenschaften

Die Feststellung, wer Unternehmer im Sinne von § 2 Abs. 1 UStG ist, macht regelmäßig keine Schwierigkeiten. Dies ist der Grundstückseigentümer, der einem Dritten sein Grundstück zum Abbau zur Verfügung stellt. Erstreckt sich das Substanzvorkommen jedoch auch auf die Nachbargrundstücke - es handelt sich z. B. um ein weit ausgedehntes Kiesvorkommen - und hat das Abbauunternehmen auch mit den Eigentümern dieser Grundstücke Ausbeuteverträge abgeschlossen, dann kann diese Frage unter Umständen nicht leicht zu beantworten sein. Häufig werden nämlich hier die beteiligten Grundeigentümer sog. Interessentenschaften[3] gründen, um - bei wirtschaftlich gleicher Interessenlage - eine möglichst rationelle

---

1) Eine Unternehmertätigkeit im Sinne des § 2 UStG ist schon bei einer einmaligen Vermietung oder Verpachtung anzunehmen, wenn durch sie ein auf die Erzielung von Einnahmen gerichteter Dauerzustand hergestellt wird. Das ist bei Vermietung oder Verpachtung auf längere Zeit durchweg der Fall (vgl. Plückebaum-Malitzky a.a.O. § 4 Nr. 12 Anm. 292).
2) Reinhardt a.a.O. § 9 Anm. 27.
3) Rötelmann in DB 1967, S. 97.

Abwicklung der Verträge zu gewährleisten. Da jede Personenvereinigung Unternehmer sein kann, wenn sie selbständig ist und durch gewerbliche oder berufliche Leistungen am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt[1], muß in jedem Einzelfall geprüft werden, ob ein Leistungsaustausch zwischen dem Abbauunternehmen und der Interessentenschaft oder zwischen dem Abbauunternehmen und den einzelnen Grundeigentümern vorliegt[2]. Besteht z.B. die Aufgabe der Interessentenschaft bzw. ihres Vorsitzenden darin, als Treuhänder der einzelnen Grundeigentümer deren Interessen und Rechte im eigenen Namen aber für fremde Rechnung dem Abbauunternehmen gegenüber zu vertreten und insbesondere die Förderzinsen entgegenzunehmen und nach einem vereinbarten Schlüssel an die Grundeigentümer weiterzuleiten, dann liegen steuerbare Leistungen zwischen dem Abbauunternehmen und der Interessentenschaft nicht vor[3][4].

---

1) Hübschmann-Grabower-Beck-v. Wallis a.a.O. § 2 Anm. 4.
2) Die Feststellung, wer als Rechtssubjekt für die Umsatzbesteuerung in Betracht kommt, ist systematisch auch dann erforderlich, wenn die steuerbaren Leistungen nach § 4 Nr. 12 a) UStG von der Umsatzsteuer befreit sind.
3) So BFH in BStBl 1971, 469.
4) In einem rechtskräftigen Urteil vom 30.10.1970 (EFG 1971 Nr. 266, S. 256) hat das FG Hamburg eine Kiesinteressentenschaft als Unternehmerin angesehen.

2. Teil

Die steuerrechtliche Beurteilung dinglich gestalteter Grundstücksausbeutungsverträge

Häufig werden Ausbeuteverträge derart gestaltet, daß der Ausbeuteberechtigte das Grundstück nicht lediglich auf Grund eines schuldrechtlichen Anspruches nutzen darf, vielmehr wird ihm darüber hinaus noch ein dingliches Recht - z. B. Nießbrauch, beschränkte persönliche Dienstbarkeit, Grunddienstbarkeit - als "zusätzliche Sicherung" eingeräumt. Gelegentlich wird auch unter Verzicht auf den schuldrechtlichen Ausbeutevertrag eine rein dingliche Ausgestaltung des Ausbeuteverhältnisses gewählt.

Der Ausbeuteberechtigte ist an derartigen Gestaltungen interessiert, weil er sich in Anbetracht der unterschiedlichen Rechtsnatur von Schuldrecht und Sachenrecht - letzteres gewährt ihm die unmittelbare und ausschließliche Befugnis zur Ausbeute; das dingliche Recht als eine Grundstücksbelastung wird durch Eintragung im Grundbuch nach außen hin verlautbart - von einer (zusätzlichen) "Verdinglichung" seiner Rechte eine größere Sicherheit für ein oft langfristiges und mit erheblichen Investitionen verbundenes Ausbeuteprojekt verspricht.

In der folgenden Abhandlung sollen die verschiedenen Möglichkeiten dinglich gestalteter Ausbeuteverträge eingehend gewürdigt werden. Der Schwerpunkt liegt hier bei der Beurteilung von sogenannten "dinglich gesicherten" Ausbeuteverträgen. Das sind die eingangs erwähnten Gestaltungen, bei denen eine "zusätzliche dingliche Sicherung" vereinbart

wird. Es stellt sich hier die Frage: Sind in einem solchen Fall Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Sinne von § 21 Abs. 1 EStG sowie auch solche nach § 4 Nr. 12 UStG anzunehmen? Bislang hat der BFH in Urteilen, die sich mit Ausbeuteverträgen befaßten, die erste Frage bejaht[1], die zweite aber verneint[2]. Diese Rechtsprechung könnte zu Kritik Anlaß geben, wenn man bedenkt, daß es im Falle des § 4 Nr. 12 UStG darum geht, ob eine Steuerbefreiung zu gewähren ist. Der BFH bejaht also sowohl bei der Umsatzsteuer wie auch bei der Einkommensteuer die Steuerpflicht.

In neueren umsatzsteuerrechtlichen Entscheidungen[3] hat der BFH allerdings die Auffassung vertreten, ein lediglich zur Sicherung eines Pacht- oder Mietverhältnisses bestelltes dingliches Recht schließe die Umsatzsteuerfreiheit in der Regel nicht aus. Verschiedene Finanzgerichte haben diese neue BFH-Rechtsprechung bereits auf Ausbeuteverträge in diesem Sinne angewandt[4]. Auch in der Literatur hat diese Rechtsprechung überwiegend Zustimmung gefunden[5][6].

---

1) BFH-Urteil vom 21.10.1960 VI 169/59 S, BStBl 1961, 45.
2) BFH-Urteil vom 10.11.1960 V 99/58, Inf. L.1961, S. 344.
3) Zuletzt BFH-Urteil vom 25.3.1971 V R 96/67, BStBl 1971, 473.
4) Zuletzt FG Hamburg, rkr. Urteil vom 30.10.1970, EFG 1971, S. 256 Nr. 266.
5) Vgl. z.B. Plückebaum-Malitzky a.a.O. § 4 Nr. 12 Rz. 307.
6) Zur umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung, wenn ein Ausbeuterecht durch Vertrag ausschließlich z.B. als Grunddienstbarkeit begründet wird, vgl. unten 1.Abschnitt B.

1. Abschnitt

Dinglich gestaltete Grundstücksausbeutungsverträge im Umsatzsteuerrecht

A. Dinglich gesicherte Ausbeuteverträge

I. Anwendung des § 4 Nr. 12 UStG

In der umsatzsteuerlichen Rechtsprechung und Literatur ist die Frage umstritten, wie Pachtverhältnisse und Mietverhältnisse zu beurteilen sind, wenn dem Pächter/Mieter "zur Sicherung seiner Rechte aus dem Pacht-/Mietverhältnis" ein dingliches Recht, z. B. ein Nießbrauch, bestellt wird. Die Palette der Meinungen reicht von einer vorbehaltslosen Anwendung der Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 12 UStG bis zu deren strikten Verneinung. Gleichermaßen umstritten ist die spezielle Thematik "dinglich gesicherte Ausbeuteverträge".

In einem früheren Kapitel dieser Untersuchung[1] wurde dargelegt, daß die Begriffe "Vermietung" und "Verpachtung" in § 4 Nr. 12 UStG - vormals § 4 Nr. 10 - grundsätzlich nach bürgerlichem Recht zu bestimmen sind, aus dessen Gebiet sie übernommen worden sind. Eine erweiternde wirtschaftliche Auslegung anderer Rechtsformen als Miet- oder Pachtverträge ist hier nicht zulässig. Folgerichtig muß demnach auch bei der Beurteilung der Frage, ob dinglich gesicherte Pacht-, Miet-, insbesondere Ausbeuteverträge den Tatbestand des § 4 Nr. 12 UStG erfüllen, von der bürgerlichrechtlichen Einordnung dieser Verträge ausgegangen werden.

---

1) Vgl. oben 1. Teil, 2. Abschnitt, A. II. 1.

II. Die Beurteilung nach bürgerlichem Recht

Die Ansichten in der zivilrechtlichen Frage, ob Miet- oder Pachtverträge dinglich gesichert werden können, sind uneinheitlich. Als unstreitig darf lediglich gelten, daß wegen des numerus clausus der Sachenrechte im BGB ein dingliches Miet- bzw. Pachtrecht nicht entstehen kann, die Eintragung eines schuldrechtlichen Miet- oder Pachtverhältnisses mithin unzulässig ist[1].

1. Problem der dinglichen Sicherung als Frage nach der Eintragungsfähigkeit des dinglichen Rechts

Wenn der Wille der Vertragspartner darauf gerichtet ist, z.B. einen Pachtvertrag durch Eintragung einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit ähnlich dinglich zu sichern wie eine Forderung durch Eintragung einer Hypothek, dann wird das Grundbuchamt einen entsprechenden Eintragungsantrag zurückweisen müssen. Denn das BGB kennt abgesehen von den gesetzlich zulässigen Fällen eine derartige Sicherungsform nicht[2]. In diesem Zusammenhang ist der in RG 60, 317 entschiedene Fall zu nennen. Hier hatte sich der Käufer von Holz auf dem Stamm zur Sicherung seiner Ansprüche ein "Abholzungsrecht" eintragen lassen. Nach dem Allgemeinen Landrecht war das zulässig gewesen, da dieses eine unbegrenzte Zahl dinglicher Rechte auf Substanz, Gebrauch und Nutzung fremder Sachen kannte. Das RG führte hierzu aus, die Eintragung des Abholzungsrechts sei auch nicht als Bestellung und Eintragung einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit zu beurteilen und auf diesem

---

1) RG 60, 317; BGH in WPM 1965, S. 649.
2) OLG Frankfurt/M. in Recht 1908 Nr. 1203; Schopp in ZMR 1965, S. 1; Wehrens a.a.O. S. 88.

Umweg zur dinglichen Sicherung des lediglich persönliche Verpflichtungen erzeugenden Kaufs von Holz auf dem Stamm zu gelangen. Denn die Voraussetzungen des § 1090 BGB seien nicht gegeben, weil die vorliegende Eintragung nur die Sicherung obligatorischer Ansprüche und überhaupt nicht die Einräumung eines auf die Belastung des Grundstücks abzielenden Nutzungsrechts in Form einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit bezweckte.

Für die Eintragungsfähigkeit eines dinglichen Rechts kommt es also einerseits darauf an, daß die Beteiligten ein nach BGB zulässiges Sachenrecht auch ernsthaft wollen[1]. Zum anderen hat sich der Inhalt des einzutragenden dinglichen Rechts nach den jeweils in Betracht kommenden gesetzlichen Bestimmungen zu richten. Dieses Erfordernis ist verletzt, wenn das schuldrechtliche Verhältnis schlechthin Maß geben soll für den Inhalt des dinglichen Rechts[2]. Nicht eintragungsfähig ist danach z.B. ein Wohnungsrecht gem. § 1093 BGB, wenn es in der Eintragungsbewilligung heißt: "Das Recht des X, die Räume ... zu benutzen, bestimmt sich nach den Abmachungen des Mietvertrages vom ...". In einem solchen Fall wird allgemein von einer unzulässigen dinglichen Sicherung eines schuldrechtlichen Vertrags gesprochen[3]. Dies gilt auch dann, wenn die Beteiligten den Ausdruck "dingliche Sicherung" nicht gebraucht und wohl auch nicht daran gedacht haben, den Mietvertrag ähnlich wie eine Forderung durch eine Hypothek dinglich zu sichern. Umgekehrt

---

1) RG in HRR 1929, Nr. 602; BGH in WPM 1965, S. 649.
2) Palandt a.a.O. § 1093 Anm. 1.
3) Glaser in DNotZ 1957, S. 317.

ist allerdings der Fall denkbar, daß die Beteiligten zwar das dingliche Recht als - zusätzliche - Sicherung für die schuldrechtlichen Verpflichtungen ansehen, dies auch im Vertrag zum Ausdruck bringen, die Bestellung eines dinglichen Rechts aber erkennbar ernsthaft wollen und für dieses Recht auch einen nach den maßgebenden gesetzlichen Bestimmungen zulässigen Inhalt vereinbaren. Hier wird man in der Regel nicht sagen können, daß die Beteiligten ein dingliches Miet- oder Pachtrecht eintragen lassen wollten[1].

2. Problem der dinglichen Sicherung als Frage nach der rechtlichen Zulässigkeit eines Nebeneinanders von schuldrechtlichem Vertragsverhältnis und dinglichem Recht

Aus den bisherigen Ausführungen geht hervor, daß die Frage nach der Zulässigkeit einer dinglichen Sicherung schuldrechtlicher Verträge ein rein grundbuchrechtliches Problem sein kann. Ist das dingliche Recht wirksam entstanden, dann stellt sich weiter die Frage, ob - und wenn ja: inwieweit - schuldrechtliches Verhältnis und dingliches Recht nebeneinander bestehen können. Die Wirksamkeit der beiden Rechtsverhältnisse wird regelmäßig von den Beteiligten gewollt sein. Es ist aber auch denkbar, daß die Beteiligten - die z.B. bislang in einem schuldrechtlichen Verhältnis zueinander standen - mit der Vereinbarung des dinglichen Rechts das ursprüngliche Schuldverhältnis ausdrücklich oder stillschweigend aufheben. Was im einzelnen gewollt ist, muß durch Auslegung des Parteiwillens ermittelt werden[2].

---

1) LG Wuppertal in NJW 1961, S. 320.
2) Meines Erachtens wird man nicht generell - wie der BGH in BB 1968, S. 767 - davon ausgehen können, daß die Parteien in einem solchen Fall das ursprüngliche Schuldverhältnis stillschweigend aufheben wollen.

Die Streitfrage, ob schuldrechtlicher Vertrag und dingliches Recht nebeneinander bestehen können, ist in Rechtsprechung und Literatur am häufigsten bei Bestehen eines dinglichen Wohnungsrechts gem. § 1093 und einem Mietvertrag über dasselbe Gebäude erörtert worden[1]. Ausgehend von der Rechtsprechung des BGH soll diese Problematik im folgenden untersucht werden.

2.1 Die Auffassung des BGH

Der BGH hat in mehreren Entscheidungen[2] - und zwar vereinbarten hier die Beteiligten ein dingliches Wohnungsrecht, nachdem sie bereits früher einen Mietvertrag über die fraglichen Räume abgeschlossen hatten - unter Berufung auf ein Urteil des RG vom 28.11.1928[3] die Auffassung vertreten, daß die über den zulässigen Inhalt einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit hinausgehenden Verpflichtungen aus dem Mietvertrag fortbestehen können, wenn die Parteien bei der Bestellung des dinglichen Rechts vereinbaren, der Mietvertrag solle aufrechterhalten bleiben. Diese Meinung geht offensichtlich davon aus, daß der Mietvertrag gegenüber dem dinglichen Recht - jedenfalls soweit "Kongruenz" besteht - als das schwächere Recht zurücktritt. Ungeklärt bleibt dabei, als was diese "überschießenden" Bestimmungen aus dem Mietvertrag fortgelten, als Mietvertrag - dann könnte insoweit nur noch von einem Mietvertrag-Torso gesprochen werden - oder als persönlich verpflichtende[4]. Eine Begründung für das Zurücktreten des Mietvertrags wird nicht gegeben.

---

1) Warum die Streitfrage gerade hier entbrannte, vgl. Schopp in ZMR 1965, S. 1 und Streckewald in DB 1961, S. 1544, jeweils am Anfang.
2) Vgl. z.B. BGH in WPM 1962, S. 746; WPM 1965, S. 649.
3) HRR 1929 Nr. 602.
4) Das RG a.a.O. nimmt hierzu nicht abschließend Stellung, da diese Problematik nicht entscheidungserheblich war.

2.2 Der Lösungsvorschlag von Roquette

Einen eingehenden Begründungsversuch für den Satz, daß ein dingliches Wohnrecht einen Mietvertrag über dasselbe Objekt zwischen denselben Parteien ausschließe, hat Roquette[1] unternommen.

Dies folge, wenn das Wohnrecht n a c h der Überlassung der Mieträume an den Mieter eingetragen wird, aus § 577 BGB. Roquette a.a.O. führt hierzu folgendes aus:

"§ 577 BGB bestimmt, daß im Falle der Belastung des vermieteten Grundstücks mit dem Rechte eines Dritten, das zum Besitz des Grundstücks berechtigt, die Vorschriften der §§ 571 bis 576 BGB entsprechende Anwendung finden. Das Wohnrecht ist ein Recht, das zum Besitze berechtigt (§ 1093 in Verbindung mit § 1036 BGB). Demnach ist die Belastung des vermieteten Grundstücks mit einem Wohnrecht ein Fall des § 577 BGB. Aus der entsprechenden Anwendung des § 571 BGB auf die Bestellung eines Wohnrechts an dem Mietgrundstück ergibt sich nun die Folge, daß mit der Bestellung des Wohnrechts der Grundstückseigentümer als Vermieter ausscheidet und an seiner Stelle der Wohnberechtigte als Vermieter eintritt. In dem Falle nun, daß das Wohnrecht nicht für einen Dritten, sondern für den Mieter selbst bestellt wird, wird der Mieter mit der Bestellung des Wohnrechts, also mit dessen Eintragung im Grundbuche, sein eigener Vermieter. Somit tritt eine Vereinigung von Forderung und Schuld im Rahmen des Mietverhältnisses ein. Die Folge dieser Vereinigung, der sog. Konfusion, ist das Erlöschen des Mietverhältnisses. Aus der Vorschrift des § 577 BGB ist also der Satz abzulesen, daß die Bestellung eines Wohnrechts für den Mieter, der bereits die Mieträume im Besitz hat, das Mietverhältnis zum Erlöschen bringt. Das Wohnrecht erweist sich als das stärkere Recht gegenüber dem nur schuldrechtlichen Mietrecht."

Diesem auf den ersten Blick überzeugend erscheinenden Ergebnis kann jedoch nicht beigepflichtet werden, weil die ratio des § 577 BGB außer acht gelassen wird. § 577 BGB gewährt dem Mieter einen unmittelbaren gesetzlichen

---

1) NJW 1957, S. 525.

Schutz für den Fall der Belastung des vermieteten Grundstücks mit dem Recht eines Dritten, das zum Gebrauch des Grundstücks berechtigt. Der dinglich Berechtigte tritt kraft Gesetzes in gleicher Weise in das Mietverhältnis ein wie ein Erwerber bei rechtsgeschäftlicher Veräußerung. Er hat also die gleichen Rechte und Pflichten wie der Vermieter[1]. Der Mieter bedarf dieses Schutzes gegenüber dem Dritten aber nicht, wenn nicht ein "Dritter", sondern er selbst der dinglich Berechtigte ist[2]. Zu einer Konfusion kommt es also nicht. Auch eine andere Erwägung spricht gegen die Meinung Roquettes. Es ist anerkannt, daß § 577 BGB - wie auch § 571 - kein zwingendes Recht ist[3]. Wenn der Mieter zustimmt, ist eine von § 577 BGB abweichende Vereinbarung zwischen Vermieter und dinglich Berechtigtem gültig. Die Nachgiebigkeit der §§ 571, 577 BGB erklärt sich daraus, daß diese eine Durchbrechung des allgemeinen schuldrechtlichen Grundsatzes bedeuten, wonach Rechte und Pflichten nur zwischen den am Schuldverhältnis beteiligten Personen entstehen[4]. Wenn also der Gesetzgeber wegen einer besonders gearteten Interessenlage eine an sich systemwidrige Vorschrift aufnimmt, so kann dies nicht dazu führen, daß auch bei Fehlen dieser Interessenlage diese Gesetzesautomatik - die ja die Ausnahme ist - eintritt.

Nach der Roquett'schen Lösung ist aber § 577 BGB nur anzuwenden[5], wenn das Wohnrecht n a c h der

---

1) Palandt a.a.O. § 577 Anm. 2.
2) Auf diese Verkennung der ratio des § 577 weist auch Streckewald in DB 1961, S. 1544 hin.
3) Staudinger a.a.O. § 577 Rz. 11; Palandt a.a.O. § 571 Anm. 1 e).
4) Palandt a.a.O. § 571 Anm. 1 a).
5) Vgl. § 577 BGB.

Überlassung der Mieträume an den Mieter eingetragen wird[1]. Wird das dingliche Wohnungsrecht dagegen nach Abschluß des Mietvertrags, aber v o r der Überlassung der Räume an den Mieter bestellt oder wird das Wohnrecht vor Abschluß des Mietvertrags eingetragen, dann folge der Satz, daß ein obligatorisches Wohnrecht nicht neben dem dinglichen Wohnrecht bestehen könne, aus der Unmöglichkeitslehre[2].

Ob sich die Streitfrage - insbesondere auch der von Roquette über § 577 BGB gelöste Fall - nach den Grundsätzen über die Unmöglichkeit der Leistung klären läßt, soll im folgenden Abschnitt untersucht werden.

2.3 Anwendung der Unmöglichkeitslehre

Miete und dingliches Wohnungsrecht sind zwar ihrem rechtlichen Wesen nach verschieden. Das dingliche Recht als eine Grundstücksbelastung legt dem Eigentümer eine Duldungspflicht auf, während der Vermieter schuldrechtlich verpflichtet ist, dem Mieter den Gebrauch der Mietsache zu gewähren. Aus dieser Unterschiedlichkeit folgt aber nicht, daß beide Rechtsinstitute in tatsächlicher Hinsicht nicht den gleichen Inhalt haben könnten. Das dingliche Wohnungsrecht gibt das Recht, ein Gebäude oder einen Teil eines Gebäudes als

---

1) Die Anwendung des § 577 wird in der Rechtsprechung - soweit ersichtlich - lediglich vom LG Wuppertal in NJW 1961, S. 320 vertreten.

2) In BB 1967, S. 1177 behandelt Roquette allgemein das Verhältnis der dinglichen zu den persönlichen Benutzungsrechten, also nicht beschränkt auf das Wohnungsrecht gem. § 1093 BGB, sondern auch Nießbrauch etc. Seinen Ausführungen ist allerdings nicht einwandfrei zu entnehmen, ob weiterhin zwischen den o.a. drei Fallgruppen unterschieden wird oder ob der ganze Problemkreis nach § 577 BGB zu beurteilen ist.

Wohnung zu benutzen. Es besteht also kein Unterschied zu einem Mietvertrag über Wohnräume. Mit Schopp[1] läßt sich die Frage wie folgt formulieren: "Kann der Eigentümer als Vermieter noch den Mietgebrauch ... an jemanden gewähren, der kraft dinglichen Rechts diese Benutzung ... mit Einschluß des Benutzungsrechts bereits in der Weise hat, daß das Eigentum darum kraft der dinglichen Belastung eingeschränkt ist und dementsprechend der Eigentümer die Ausübung dieses Rechts, also die Benutzung ... zu dulden hat". Man wird diese Frage verneinen müssen.

Die von Roquette angesprochenen drei Fallgruppen sind danach wie folgt zu beurteilen:

- Das Wohnungsrecht wird n a c h der Überlassung der Mieträume an den Mieter eingetragen.
  Bis zum Zeitpunkt des Entstehens des dinglichen Rechts, das heißt bis zu seiner Eintragung, war die Leistung des Vermieters möglich. Daß mit der Eintragung des dinglichen Rechts diese Leistung unmöglich wird, ergibt sich aus folgender Überlegung: Die Verpflichtungen des Vermieters aus dem Mietvertrag erschöpfen sich nicht darin, dem Mieter die Sache zu überlassen. Die Übergabe ist eine einmalige Leistung, mit der in der Regel das Mietverhältnis als Dauerschuldverhältnis in Vollzug gesetzt wird. Daneben ist der Vermieter verpflichtet, dem Mieter die Mietsache für die Dauer der Mietzeit auch zu "belassen". Diese Verpflichtung zum "Belassen" stellt eine Dauerverpflichtung dar[2], die dem Vermieter mit der Eintragung des dinglichen Rechts unmöglich wird. Es handelt sich um einen Fall

---

1) ZMR 1965, S. 1.
2) Larenz II. Band a.a.O. § 44 II. a.

der nachträglichen[1] objektiven Unmöglichkeit, die der Vermieter nicht zu vertreten hat, § 275 Abs. 1 BGB. Allerdings wird man hier schon begrifflich von einem "Vertretenmüssen" im Sinne des § 276 BGB nicht sprechen können, weil sich die Frage eines Verschuldens überhaupt nicht stellt. Die §§ 275, 276 BGB sind danach nur entsprechend anzuwenden[2].

- Das Wohnungsrecht wird v o r der Überlassung der Mieträume an den Mieter eingetragen.
  Mit der Eintragung des dinglichen Rechts werden dem Vermieter sowohl die Überlassung wie auch die Belassung der Mietsache nachträglich unmöglich[3].

- Der Mietvertrag wird nach Eintragung des Wohnungsrechts abgeschlossen.
  In diesem Fall ist der Mietvertrag auf eine unmögliche Leistung gerichtet und nach § 306 BGB nichtig[4].

Als Ergebnis ist somit festzuhalten, daß entgegen der von Roquette a.a.O. vertretenen Auffassung der Frage, wann das Mietobjekt überlassen ist, keine Bedeutung zukommt. In beiden Fällen liegt nachträglich objektive Unmöglichkeit vor.

---

1) Für ursprüngliche Unmöglichkeit im Sinne des § 306 BGB ist der Zeitpunkt des Vertragsschlusses maßgebend, das heißt, die vereinbarte Leistung muß schon in diesem Zeitpunkt unmöglich sein, vgl. Titze a.a.O. S. 52, Larenz I. Band a.a.O. § 7 I, Palandt a.a.O. § 306 Anm. 2; a.A. RGRK a.a.O. § 306 Anm. 2, die auf den Zeitpunkt abstellen, zu dem die Leistung vertragsmäßig zu erfolgen hat.

2) Nicht überzeugend Roquette in NJW 1957, S. 525, der ein Vertretenmüssen bejaht. Allerdings stellt sich für Roquette diese Frage, der in dem hier behandelten Fall ja § 577 BGB anwendet, erst bei der Eintragung des Wohnrechts vor der Überlassung der Mieträume.

3) Im Ergebnis so auch Roquette a.a.O.; vgl. aber die in der vorangegangenen Anmerkung gemachte Einschränkung.

4) Roquette a.a.O. Dieser Fall ist allerdings mehr theoretisch und dürfte in der Praxis kaum vorkommen. Darauf weist auch Streckewald in DB 1961, S. 1544 hin.

Wenn auch bei nachträglicher Unmöglichkeit im Gegensatz zu § 306 BGB kein Erlöschen des Schuldverhältnisses eintritt[1], der Mietvertrag als solcher weiter bestehen bleibt, so äußert er doch keine Rechtswirkungen mehr[2]. Damit steht fest, daß ein Mietvertrag neben einem dinglichen Wohnungsrecht keinen rechtlichen Bestand haben kann, sondern von diesem verdrängt wird. Schon aus diesem Grund kann das dingliche Recht nicht als Sicherung des gleichlautenden schuldrechtlichen Anspruchs angesehen werden[3].

Die Maßgeblichkeit der dargestellten Grundsätze beschränkt sich aber nicht auf das Verhältnis dingliches Wohnungsrecht - Mietrecht, sondern gilt auch dann, wenn andere dingliche Rechte, z.B. Grunddienstbarkeit, beschränkte persönliche Dienstbarkeit oder Nießbrauch in Konkurrenz zu einem Miet- oder Pachtvertrag treten[4][5].

---

1) RGRK a.a.O. § 275 Anm. 35.
2) Über die Auswirkungen der Anwendung der Unmöglichkeitslehre auf die Entgeltsvereinbarung vgl. unten 2.5.
3) Zu diesem Ergebnis kommt auch Roquette a.a.O., wenn auch zum Teil auf anderem Wege.
4) Schopp in ZMR 1965, S. 1.
5) Nach diesen Grundsätzen beurteilt sich auch die Frage, ob die Rechte des Mieters aus einem Mietvertrag inhaltlich durch Bestellung einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit ergänzt und erweitert werden können. In den Entscheidungen vom 7.12.1967 V R 33/67 (BStBl 1968, 130) und vom 25.3.1971 V R 96/67 (BStBl 1971, 473) hat der BFH ein Nebeneinander von Mietvertrag und dinglichem Recht generell bejaht. Das kann richtiger Ansicht nach aber nur dann gelten, wenn die beschränkte persönliche Dienstbarkeit nicht die gleichen Rechte gewährt wie der Mietvertrag, z.B. bei Eintragung eines Wettbewerbsverbots. Wenn aber die Dienstbarkeit z.B. zum Betreiben einer Tankstelle auf dem Mietgrundstück berechtigt, dann wird der Mietvertrag verdrängt, weil hier das dingliche Recht in Konkurrenz zu der schuldrechtlichen Benutzungsbefugnis tritt. Wenn es in dem o.a. Urteil vom 7.12.1967 heißt, der Mieter wolle sich durch Eintragung seines Benutzungsrechts im Grundbuch gegen Eingriffe Dritter schützen, so ist dies im Grunde ein Argument für die hier vertretene Auffassung. Schließlich kann auch dem Hinweis in dieser Entscheidung, in den fraglichen Verträgen sei bestimmt gewesen, daß die Dienstbarkeiten in ihrem Bestand von den Mietverträgen unabhängig sein sollten, nur die Bedeutung zukommen, daß hier eintragungsfähige dingliche Rechte bestellt werden sollten (Vgl. oben 1).

So kann z. B. der Inhalt einer Dienstbarkeit gem. §§ 1018, 1090 BGB außer gewissen Unterlassungen nur die Benutzung des Grundstücks in einzelnen Beziehungen sein, wobei die "Benutzung" die "Nutzung" einschließt. Einem Pächter wird mithin die gleiche tatsächliche Möglichkeit zur Bodenausbeute gewährt wie dem Inhaber einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit oder einem Nießbraucher[1].

2.4 Überprüfung der gefundenen Lösung unter besonderer Berücksichtigung des Parteiwillens

Das oben gefundene Ergebnis, wonach gemäß den Grundsätzen der Unmöglichkeitslehre ein schuldrechtliches Vertragsverhältnis, z.B. ein Pachtvertrag, verdrängt wird, wenn für den Pächter hinsichtlich desselben Grundstücks z.B. eine beschränkte persönliche Dienstbarkeit bestellt wird und daß schon deshalb eine dingliche Sicherung des Pachtvertrags rechtlich nicht möglich ist, gibt Anlaß zu der Frage, ob diese - vielleicht ein wenig zu konstruiert erscheinende - Lösung den Willen der am Vertragsverhältnis Beteiligten hinreichend berücksichtigt.

2.41 Vereinbarung der Parteien, das dingliche Recht nicht auszuüben

Der Verpächter A räumt dem Pächter B auf seinem Grundstück - dem Pachtgrundstück - einen Nießbrauch ein. Dabei gehen die Vertragspartner davon aus, daß das dingliche Recht nur als Sicherung der Ansprüche des B aus dem Pachtvertrag anzusehen ist. Der Gebrauch des Grundstücks und der Genuß der

---

1) Auch Wehrens a.a.O. S. 88 hält eine dingliche Sicherung von Ausbeuteverträgen nicht für zulässig, ohne hierfür allerdings eine überzeugende Begründung zu geben.

Früchte soll allein aufgrund des Pachtvertrags erfolgen, der Nießbrauch also nicht ausgeübt werden. Eine Ausübung des dinglichen Rechts ist jedoch vorgesehen, wenn der Sicherungsfall, z.B. Zwangsvollstreckung oder Konkurs des Verpächters, eintreten sollte.

Die rechtliche Zulässigkeit einer derartigen dinglichen Sicherung hat der BFH erstmals in einem Urteil vom 25.4.1968[1] bejaht. Im Streitfall - es ging dort darum, ob steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 10 UStG 1951 anzunehmen sind - hatte sich der Grundstückseigentümer im Mietvertrag bereit erklärt, zugunsten des Mieters ein auf 20 Jahre befristetes Nießbrauchsrecht - entsprechend der Dauer des Mietvertrags - eintragen zu lassen, "um in jeder Richtung die Realisierung des Mietvertrags sicherzustellen und abzuschirmen". Der Nießbrauch war in das Grundbuch eingetragen worden. Der BFH führte hierzu aus, der Mieter habe durch die Bestellung des Nießbrauchs und seine Eintragung im Grundbuch zwar nach außen hin einen Nießbrauch erhalten. Im Innenverhältnis sei er aber durch die Bestimmung des Mietvertrags, der Nießbrauch solle das Mietverhältnis sicherstellen, an der Ausübung des Nießbrauchs gehindert gewesen. Die Bestellung dieses "Sicherungsnießbrauchs" mache es mithin dem Grundstückseigentümer noch nicht unmöglich, dem Nießbrauchsberechtigten den Gebrauch des Grundstücks aufgrund eines Mietvertrags zu gewähren. Die Unmöglichkeit würde allerdings eintreten, wenn der Begünstigte seinen Nießbrauch tatsächlich ausüben würde. Mit Urteil V R 96/67 vom 25.3.1971[2] hat der BFH diese

---

1) BStBl 1968, 509.
2) BStBl 1971, 473. Hier war (nach Auffassung des BFH) eine beschränkte persönliche Dienstbarkeit "sicherungshalber" bestellt worden.

Rechtsprechung noch einmal ausdrücklich bestätigt[1)2)].

Dieser Auffassung ist nicht zuzustimmen. Zwar kann unter besonderen Umständen von einem dinglich Berechtigten zeitweiliger oder dauernder Verzicht auf die Ausübung seines Rechts verlangt werden, wenn wichtige Gründe nach Treu und Glauben gem. § 242 BGB dies erfordern[3)]. Hier handelt es sich jedoch in aller Regel um Fälle, in denen die f o r t d a u e r n d e (weitere) Ausübung eines dinglichen Rechts sich als mißbräuchliche Rechtsausübung erweisen würde. Wenn hingegen - wie nach der BFH-Rechtsprechung - das dem Berechtigten bestellte dingliche Recht gar nicht ausgeübt werden darf, so soll auf diesem Umweg offensichtlich eine nach bürgerlichem Recht nicht zulässige Gestaltung erreicht werden: die Begründung eines dinglichen Mietrechts. Denn die Beteiligten wollen hier nicht ein auf die Belastung des Grundstücks abzielendes dingliches Recht auf N u t z u n g des Grundstücks, sondern die S i c h e r u n g eines obligatorischen Anspruchs. Daß das dingliche

---

1) In dieser Entscheidung wird die Rechtsprechung zu dem Problemkreis eingehend erörtert. Insbesondere wird Bezug genommen auf ein amtlich nicht veröffentlichtes BFH-Urteil vom 10.11.1960 (Inf. L. 1961, S. 344), aus dem sich ergebe, daß ein schuldrechtliches Verhältnis durch ein gleichzeitig bestehendes dingliches Recht gleichen Inhalts verdrängt werde. Eine überzeugende Begründung für diesen Satz findet sich jedoch in keiner der genannten Entscheidungen. Im Urteil vom 25.4.1968 a.a.O. werden zwar die Grundsätze der Unmöglichkeitslehre offensichtlich für anwendbar gehalten. Auf die Problematik wird jedoch im einzelnen nicht eingegangen.

2) Die Finanzgerichte haben sich dieser Rechtsprechung angeschlossen, vgl. FG Baden-Württemberg in EFG 1969, S. 156 Nr. 173, Niedersächsisches FG in EFG 1969, S. 625 Nr. 700, FG Rheinland-Pfalz in EFG 1970, S. 313 Nr. 323, FG Hamburg in EFG 1971, S. 256 Nr. 266; zustimmend in der Literatur z.B. Plückebaum-Malitzky a.a.O. § 4 Nr. 12 Rz. 307 a.E.

3) Palandt a.a.O. Einleitung vor § 854 Anm. 2 b); Einführung vor § 1018 Anm. 4.

Recht bei Eintritt des Sicherungsfalles[1] effektiv werden soll, kann diese grundsätzlichen Bedenken nicht ausräumen. Bei der Vertragsabwicklung, wie sie von den Beteiligten gewünscht und erwartet wird, wird dieser Fall ohnehin nicht eintreten. Wenn eingangs[2] darauf hingewiesen wurde, nach dem Recht des BGB sei es nicht möglich, z.B. einen Pachtvertrag durch Eintragung einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit ähnlich dinglich zu sichern wie eine Forderung durch Eintragung einer Hypothek, so dürften der "Sicherungsnießbrauch"[3] oder die "Sicherungsdienstbarkeit", die die Beteiligten nach Auffassung des BFH vereinbart hatten, in gleicher Weise zu beurteilen sein. Das Argument, im bürgerlichen Recht herrsche der Grundsatz der Vertragsfreiheit, und da wirtschaftliche Gesichtspunkte eine derartige Vertragsgestaltung geboten erscheinen lassen, könnten die Parteien neben obligatorische Verträge zulässige dingliche Rechtsinstitute - im Sinne einer dinglichen Sicherung - stellen[4], versagt, da die Rechtsordnung dem schöpferischen Parteiwillen hier Schranken setzt[5].

Auch in anderer Hinsicht gibt die Lösung des BFH zu Bedenken Anlaß, und zwar gerade bei der Anwendung dieser Grundsätze

---

1) Wann das im einzelnen möglich sein kann, bleibt offen. Das BFH-Urteil vom 25.4.1968 a.a.O. nennt als Beispiele Zwangsvollstreckung und Konkurs des Vermieters.
2) Vgl. oben 1.
3) Im Übrigen ist die Verwendung des Begriffs "Sicherungsnießbrauch" in diesem Zusammenhang nicht statthaft. Im bürgerlichen Recht spricht man von einem Sicherungsnießbrauch, wenn der Nießbraucher die Nutzungen auf seine Forderung gegen den Besteller verrechnen soll, z.B. die Mietzinsen auf die Hypothekenforderung. Dieser Nießbrauch wird als Ersatz der dem BGB unbekannten Antichrese verwendet; vgl. Palandt a.a.O. § 1030 Anm. 3 b), Wolff-Raiser a.a.O. § 114 IV 2.
4) So insbesondere Wegemer/Becker in UStR 1965, S. 145 (147).
5) Vgl. auch Palandt a.a.O. Einl. vor § 241 Anm. 1 b.

auf Grundstücksausbeutungsverträge. Vielfach bestehen nämlich landesrechtliche Bestimmungen, wonach die Genehmigung zum Abbau von Bims, Kies oder anderen Mineralien durch eine andere Person als den Eigentümer davon abhängig gemacht wird, daß das Ausbeuterecht z.B. als beschränkte persönliche Dienstbarkeit in das Grundbuch eingetragen wird[1]. Wird in einem solchen Fall auf den Abschluß eines schuldrechtlichen Pachtvertrags nicht verzichtet, dann stellt sich die Frage, ob bei einer derartigen Gestaltung - die Bestellung des dinglichen Rechts ist notwendige Voraussetzung, um einem anderen den Abbau überhaupt zu ermöglichen - noch von einer Sicherungsvereinbarung, so wie sie der BFH versteht, gesprochen werden kann[2]. Auch hier die Abrede zu unterstellen, das dingliche Recht dürfe nicht ausgeübt werden, würde meines Erachtens doch recht gekünstelt wirken[3][4]. Die Problematik verweist sich jedoch als obsolet, wenn gem. der hier vertretenen Auffassung derartige Sicherungsvereinbarungen als dem Wesen der Sachenrechte zuwiderlaufend nicht anerkannt werden.

An dieser Stelle ist noch auf eine Folge hinzuweisen, die eintritt, wenn die Beteiligten eine Sicherungsvereinbarung in der oben bezeichneten Weise träfen. Wird in einem solchen Fall ein Antrag auf Eintragung des dinglichen Rechts gestellt,

---

1) Z.B. in Rheinland-Pfalz gem. § 4 Abs. 2 der VO zur Durchführung des Landesgesetzes über den Abbau und die Verwertung von Bimsvorkommen vom 21.7.1952 (GVBl 1952, S. 117).
2) Diese Bedenken äußert auch Ruppel in UStR 1970, S. 114 (116).
3) Selbst wenn es dem VO-Geber in erster Linie um eine dingliche Sicherung für den Ausbeuteberechtigten ging, worauf das FG Rheinland-Pfalz in EFG 1970, S. 313 Nr. 323 hinweist, so müßte man doch i.S. der BFH-Rspr. zusätzlich verlangen, daß das dingliche Recht nicht ausgeübt wird. Hierzu äußert sich das FG jedoch nicht.
4) FG Baden-Württemberg in EFG 1969, S. 156 Nr. 173 hält in einem solchen Fall die Annahme nicht für zutreffend, das dingliche Recht sei nur sicherungshalber eingeräumt worden. Allerdings ist diesem Urteil nicht eindeutig zu entnehmen, ob neben dem dinglichen Recht überhaupt ein schuldrechtliches Ausbeuteverhältnis bestanden hat.

dann muß das Grundbuchamt den Antrag zurückweisen. Andernfalls liegt eine inhaltlich unzulässige Eintragung vor, die gem. § 53 Abs. 1 S. 2 GBO von Amts wegen zu löschen ist.

Die vertraglichen Vereinbarungen, die der BFH in den Entscheidungen vom 25.4.1968 und 25.3.1971 a.a.O. zu beurteilen hatte, sind meines Erachtens jedoch nicht so auszulegen, wie dies der BFH getan hat. Aus der Formulierung im Mietvertrag, das Nießbrauchsrecht solle eingetragen werden, "um in jeder Richtung die Realisierung des Mietvertrags sicherzustellen und abzuschirmen", muß nicht gefolgert werden, daß der Berechtigte den Nießbrauch aufgrund einer "Sicherungsvereinbarung" nicht ausüben dürfe[1]. Wenn die Vertragspartner in ähnlichen Fällen die Wendung "zur (zusätzlichen) Sicherung ... wird eine beschränkte persönliche Dienstbarkeit ... bewilligt" benutzen oder einfach im Zusammenhang mit dem dinglichen Recht von "Sicherung" sprechen, so werden sie darunter in der Regel eher die Vorteile verstehen, die eine dingliche Ausgestaltung der beiderseitigen Rechtsbeziehungen mit sich bringt[2]. Eine derartige "dingliche Sicherung" berührt die Eintragungsfähigkeit des dinglichen Rechts nicht.

2.42 Dingliches Recht nur als Nebenrecht zur Sicherung eines Miet- oder Pachtverhältnisses

Die Befürworter[3] der rechtlichen Zulässigkeit einer dinglichen Sicherung von Miet- oder Pachtverträgen beziehen

---

1) Im Urteil vom 25.3.1971 a.a.O. gibt der BFH sogar zu, die Zweckbestimmung - zur Sicherung - sei in dem Vertrag nicht besonders hervorgehoben.
2) Vgl. auch LG Wuppertal in NJW 1961, S. 320.
3) Wegemer/Becker in UStR 1965, S. 145 (146); BFH in BStBl 1968, 509.

sich in ihrer Argumentation häufig auf ein in einer Stempelsteuersache ergangenes RG-Urteil vom 24.3.1931[1]. Hier hatte es das RG für möglich gehalten, daß nach dem Willen der Beteiligten die Bestellung einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit für den Ausbeuteberechtigten nicht den wesentlichen Inhalt des Vertrags bildete, dieser vielmehr in der pachtähnlichen Überlassung der Grundstücke bestand; die Bestellung des dinglichen Rechts stelle danach nur eine dingliche Sicherung (nur Nebenabrede) dieses an sich rein schuldrechtlichen Pachtverhältnisses dar.

In einer Umsatzsteuersache hat der BFH[2] auf einen Einwand des Steuerpflichtigen, mit dem auf dieses RG-Urteil hingewiesen wurde, erklärt, es könne dahingestellt bleiben, ob und wie dieses Urteil mit der sonstigen zu der Streitfrage ergangenen Rechtsprechung in Einklang zu bringen sei. Wegen des in mehreren wichtigen Punkten anders liegenden Sachverhalts könne jedenfalls im Streitfall nicht davon die Rede sein, daß die beschränkten persönlichen Dienstbarkeiten bloße Nebenrechte zur Sicherung von Pachtverhältnissen waren. Sie bildeten vielmehr entsprechend dem Willen der Vertragspartner den Hauptgegenstand der Verträge.

Zur Begründung dieser Entscheidung bedurfte es nicht des Hinweises auf den Parteiwillen, denn schon die in dem RG-Urteil vorgebrachte Argumentation hält einer kritischen Überprüfung nicht stand. Es ist nämlich rechtlich unerheblich, ob die Beteiligten die vereinbarte Bestellung einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit als "Nebenabrede"

---

1) JW 1932, S. 1059.
2) BFH-Urteil V 99/58 vom 10.11.1960 in Inf. L. 1961, S. 344.

bezeichnen oder nicht. Denn mit der Eintragung des dinglichen Rechts liegt kein "Nebenrecht" vor, sondern es treten dann hinsichtlich des schuldrechtlichen Vertrags die oben aufgezeigten Rechtswirkungen ein[1]. Aus diesem Grund ist auch der Hinweis unbeachtlich, bei den hier in Frage stehenden Verträgen werde nach übereinstimmendem Parteiwillen und der wirtschaftlichen Zielsetzung entgeltlich nur die schuldrechtliche Nutzung geschuldet und beansprucht, das dingliche Recht habe mithin nur den Charakter einer Sicherung[2].

2.5 Auswirkungen der Anwendung der Unmöglichkeitslehre auf die Entgeltsvereinbarung

Wenn auch bei nachträglicher Unmöglichkeit kein Erlöschen des Schuldverhältnisses eintritt, so äußert der Miet- oder Pachtvertrag doch keine Rechtswirkungen mehr[3]. Der Schuldner wird gem. § 275 BGB von der Verpflichtung zur Leistung frei, andererseits verliert er aber auch wegen § 323 BGB den Anspruch auf die Gegenleistung.

Nun hat allerdings der Mieter (Pächter) etwas erlangt, und zwar das dingliche Recht, für das er - formal gesehen - keine Gegenleistung schuldet. Denn in der Regel wird mit der Festlegung des Entgelts im Miet- bzw. Pachtvertrag die auf das dingliche Recht gerichtete Verschaffungspflicht mitabgegolten sein[4]. Dieses Recht kann vom Eigentümer auch nicht kondiziert werden, weil

---

1) Vgl. oben 2.3.
2) Diese Auffasung vertreten insbesondere Wegemer/Becker in UStR 1965, S. 145 (146).
3) Vgl. oben 2.3.
4) Wehrens a.a.O. S. 87.

es mit rechtlichem Grund bestellt wurde und dieser auch später nicht weggefallen ist. Der Rechtsgrund liegt in dem schuldrechtlichen, auf die Bestellung des dinglichen Rechts gerichteten Vertrag. Dabei ist es gleichgültig, ob dieses schuldrechtliche Geschäft mit dem Mietvertrag ein einheitliches Rechtsgeschäft im Sinne von § 139 BGB bildet[1], weil der Mietvertrag ja nicht erloschen ist und überdies § 139 BGB nicht anwendbar ist bei späterem Aufhören der Wirksamkeit[2].

Dieses für den Grundstückseigentümer unbefriedigende Ergebnis entspricht aber den Interessen der Beteiligten nicht. Es darf vor allem nicht unberücksichtigt bleiben, daß in Fällen wie dem vorliegenden von einem "Vertretenmüssen" schon begrifflich nicht gesprochen werden kann mit der Folge, daß die §§ 275, 323 BGB nur entsprechend anzuwenden sind. Entscheidend kommt es darauf an, daß trotz Veränderung der Rechtslage die Rechte und Pflichten und damit insbesondere die Entgeltsvereinbarung, so wie sie früher im Mietvertrag niedergelegt waren, im Rahmen des rechtlich Möglichen weiterhin als bindend gewollt sind[3]. Man wird den Interessen der Beteiligten meines Erachtens am ehesten gerecht, wenn die Verpflichtung zur Zinszahlung, da sie aus dem Mietvertrag nicht mehr hergeleitet werden kann, fortan als Bestandteil des der Bestellung des dinglichen Rechts zugrunde liegenden Kausal-

---

1) Wehrens a.a.O. S. 87 weist darauf hin, daß der Bestellungsvertrag regelmäßig als untrennbarer Bestandteil des schuldrechtlichen Ausbeutevertrags zu behandeln ist. Dies ergebe sich insbesondere daraus, daß für die Verpflichtung zur Bestellung des dinglichen Rechts keine selbständige Gegenleistung vereinbart wird (s.o.).
2) Palandt a.a.O. § 139 Anm. 1.
3) Ähnlich Roquette in BB 1967, S. 1177 (1178).

geschäfts anzusehen ist[1)2)]. Da der Mietvertrag aber nicht erloschen ist, können Rechte und Pflichten aus dem Mietverhältnis, insbesondere die Verpflichtung, Mietzinsen zu zahlen, unter Umständen wieder aufleben[3)]. Dieser Fall tritt z.B. dann ein, wenn die Dauer des obligatorischen Benutzungsverhältnisses von der des dinglichen Rechts abweicht: ein Mietvertrag wird auf 20 Jahre geschlossen, die dem Mieter eingeräumte beschränkte persönliche Dienstbarkeit wird vereinbarungsgemäß bereits nach 15 Jahren wieder gelöscht.

Da - wie oben dargetan wurde - der nach der Eintragung des dinglichen Rechts abgeschlossene Miet- oder Pachtvertrag gem. § 306 BGB nichtig ist, tritt die in diesem Abschnitt erörterte Problematik hier nicht auf; denn eine Entgeltsvereinbarung wird regelmäßig schon im schuldrechtlichen Bestellungsvertrag enthalten gewesen sein.

---

1) Im Ergebnis so auch Roquette in BB 1967, S. 1177 (1178), der allerdings von der unrichtigen Annahme ausgeht, das dingliche Recht sei - käme man nicht zu dieser Vertragsauslegung - kondizierbar.
2) Diese Lösung kann gleichzeitig als Bestätigung und insbesondere als Begründung der oben unter 2.1 dargestellten Auffassung des RG und des BGH angesehen werden, wonach die über den zulässigen Inhalt des dinglichen Rechts hinausgehenden Verpflichtungen aus dem Mietvertrag, insbesondere die Mietzahlungspflicht, fortbestehen können.
3) Da Roquette in NJW 1967, S. 525 (527) ein Erlöschen des Mietverhältnisses annimmt, kann hier der schuldrechtliche Vertrag nicht wieder aufleben; er könnte nur wieder neu begründet werden. Darauf weist zu Recht Streckewald in DB 1961, S. 1544 hin.

III. Abschließende Stellungnahme

Nach dem Ergebnis der vorstehenden Untersuchung ist eine "dingliche Sicherung" schuldrechtlicher Verträge - wie sie z.B. bei Ausbeuteverträgen häufig gewollt ist - bürgerlich-rechtlich nicht anzuerkennen. Umsatzsteuerrechtlich bedeutet dies, daß die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 12 UStG hier nicht anwendbar ist. Im folgenden soll insbesondere geprüft werden, ob dieses Ergebnis mit Sinn und Zweck der Befreiungsvorschrift übereinstimmt.

1. Sinn und Zweck der Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 10 UStG bzw. des § 4 Nr. 12 UStG 1967

Bei der Auslegung dieser USt-Befreiungsvorschriften dürfen Sinn und Zweck und - soweit erforderlich - auch die Entstehungsgeschichte und die geschichtliche Entwicklung der Vorschrift nicht unberücksichtigt bleiben[1].

Die Frage, warum bei der Schaffung des UStG die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken steuerfrei geblieben sind, wird auf Seite 31 der amtlichen Begründung des Regierungsentwurfs von 1918[2] beantwortet. Dort heißt es u.a.:

"Für die Befreiung nach Nr. 4 bei Verpachtung und Vermietung von Grundstücken usf... sprechen einmal wirtschaftliche Erwägungen. Die Wohnungsmieten werden nach dem Kriege ganz besonders hoch sein, und andererseits ist Sorge für billige und gute Wohnungen ein besonders wichtiger Teil der Wohlfahrtspflege... Außerdem war zu berücksichtigen, daß Verpachtung und Vermietung bereits durch Landesgesetze, insbesondere durch Tarifstelle 48 des Pr. StStG einer Besteuerung unterliegen".

1) Vgl. Plückebaum-Malitzky a.a.O. § 4 Nr. 12 Rz. 318. Allgemein zur Auslegung von Befreiungsvorschriften BFH 99, 250.
2) Verhandlungsprotokoll des Reichstags 1914-1918, Drucksache Nr. 1461.

Da inzwischen die Stempelsteuer weggefallen ist und damit insoweit eine steuerliche Doppelbelastung nicht mehr in Frage kommt, kann in dieser Beziehung die Entstehungsgeschichte für den Zweck der Vorschrift keine Bedeutung mehr haben. Weiter Gültigkeit hat dagegen das Argument hinsichtlich der Lage auf dem Wohnungsmarkt. Da sich seit 1918, insbesondere nach dem letzten Krieg, die Bedingungen hier noch verschlechtert haben, hat der Gesetzgeber bei den zahlreichen Novellierungen des UStG aus diesem Grunde stets die Befreiungsvorschrift unangetastet gelassen[1]. Auch die Begründung zum Entwurf UStG 1967 § 4 Nr. 12 betont, man habe eine Beibehaltung der Steuerfreiheit für Vermietung und Verpachtung von Grundstücken für zweckmäßig erachtet, um Mieterhöhungen bei Wohnungen möglichst zu vermeiden[2].

Nun stellt sich allerdings die Frage, ob diese Gründe als ausreichend angesehen werden können für die de lege lata bestehende Umsatzsteuerfreiheit auch hinsichtlich der gewerblichen Nutzung von Grundstücken, wie das z. B. bei Grundstücksausbeutungsverträgen der Fall ist. Man wird hier meines Erachtens von einer "Schutzbedürftigkeit" nicht sprechen können. Auch die nach dem UStG 1967 bestehende Möglichkeit des Vorsteuerabzugs würde im Falle einer Steuerpflicht der Umsätze aus Vermietung und Verpachtung von Grundstücken nur bewirken, daß der Mieter - sofern er Unternehmer ist - die ihm vom Vermieter gesondert in Rechnung gestellte Steuer von der von ihm selbst zu entrichtenden Steuer abziehen kann. Warum sich der Mehrwertsteuer-Gesetzgeber nicht für diesen Weg entschieden, sondern Steuerfreiheit bestimmt hat, darüber sagt zwar die amtliche Begründung

---

1) So auch Germscheid a.a.O. S. 11.
2) Vgl. Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses des Bundestages zu Drucksache V/1581 vom 30.3.1967 (S. 12).

zum Entwurf 1967 nichts, wohl aber wird in der amtlichen Begründung zum - inhaltsgleichen - Entwurf 1963 auf Seite 37[1] folgendes ausgeführt:

"... Die Besteuerung aller Verpachtungen und Vermietungen von Grundstücken würde die steuerliche Erfassung aller privaten Verpächter und Vermieter voraussetzen. Die damit verbundene Verwaltungsarbeit würde in keinem Verhältnis zum steuerlichen Erfolg stehen. Eine unterschiedliche steuerliche Behandlung der gewerblichen und privaten Verpachtungen und Vermietungen ist technisch nicht möglich. Diese Leistungen müssen daher einheitlich befreit werden. Für den gewerblichen und beruflichen Bereich wird die Befreiung durch die sogenannte Nachholwirkung ausgeglichen".

Der Gesetzgeber hat also überwiegend aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung auf eine Steuerpflicht der gewerblichen Verpachtungen und Vermietungen verzichtet. Ähnliche Gründe mögen den Gesetzgeber daran gehindert haben, anläßlich einer der vielen Änderungen des UStG seit seinem Bestehen den § 4 Nr. 10 UStG entsprechend differenziert auszugestalten. Wenn somit kein überzeugendes gesetzgeberisches Motiv für die Befreiung gewerblicher Verpachtungen und Vermietungen erkennbar ist, dann muß die Vorschrift des § 4 Nr. 12 UStG restriktiv ausgelegt werden. "Dinglich gesicherte" Grundstücksausbeutungsverträge als Verträge über die gewerbliche Ausnutzung von Grund und Boden - die schon bürgerlich-rechtlich nicht als Pachtverträge zu qualifizieren sind - können somit nicht steuerfreien Pachtverträgen über ein Grundstück gleichgestellt werden. Eine erweiternde wirtschaftliche Auslegung ist nicht am Platz[2].

---

1) Bundestags-Drucksache IV/1590; vgl. auch Eckhardt/Meyer-Arndt a.a.O. S. 42.
2) Hierauf hat die Rechtsprechung bei der Auslegung dieser Bestimmung schon immer hingewiesen, vgl. z.B. RFH in RStBl 1937, 999.

2. Kritik der neuesten BFH-Rechtsprechung

Daß mit der Vereinbarung, das dingliche Recht nicht auszuüben, zivilrechtlich der gewünschte Erfolg nicht erreicht werden kann, die in den BFH-Urteilen vom 25.4.1968 und 25.3.1971 angenommene "Sicherungsvereinbarung" also das Verdrängen eines Miet- oder Pachtvertrags durch ein konkurrierendes dingliches Recht nicht verhindert, ist in dieser Untersuchung bereits nachgewiesen worden[1]. Abgesehen von dieser Problematik werfen die genannten Entscheidungen noch weitere Fragen auf. Ausgehend von seiner Prämisse, ein "Sicherungsnießbrauch" könne bürgerlich-rechtlich wirksam vereinbart werden, führt der BFH im Urteil vom 25.4.1968 folgendes aus:

"Die Sicherungsvereinbarung allein reicht nicht aus, um bei Nießbrauchsbestellung zur Sicherung eines Mietverhältnisses die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 10 UStG eintreten zu lassen. Hinzukommen muß, daß der Sicherungsnießbrauch tatsächlich nicht ausgeübt worden ist. Die Nießbrauchsbestellung würde trotz der Sicherungsvereinbarung das Mietrecht "verdrängen", wenn festzustellen wäre, daß das Grundstück entgegen der Sicherungsvereinbarung aufgrund der Nießbrauchsbestellung zur Nutzung überlassen worden ist oder der Mieter sein Nießbrauchsrecht wegen Eintritts des Sicherungsfalles (insbesondere Zwangsvollstreckung und Konkurs des Vermieters) ausgeübt hat. Den tatsächlichen Feststellungen im angefochtenen Urteil und dem Inhalt der Akten läßt sich nicht entnehmen, daß im Streitfall diese Lage eingetreten ist. Der Stpfl. kann daher Umsatzsteuerfreiheit nach § 4 Nr. 10 UStG 1951 beanspruchen."

Die Lösung des BFH ist nicht praktikabel. Wie soll ein Finanzamt oder ein Finanzgericht feststellen, daß das Grundstück entgegen der Sicherungsvereinbarung aufgrund der Nießbrauchsbestellung zur Nutzung überlassen worden ist? Von dem Fall der Zwangsvollstreckung und des Konkurses des Vermieters abgesehen, läßt sich diese Feststellung in der

---

1) Vgl. oben II. 2.41.

Praxis nicht treffen. So kann z.B. ein Ausbeuteberechtigter sowohl als Pächter (§§ 581, 99 BGB) wie auch als Nießbraucher (§§1030, 100 BGB) oder als Inhaber einer beschränkten persönlichen oder Grunddienstbarkeit (§§ 1090, 1018, 100 BGB) die Früchte und damit die Bodensubstanz gewinnen. Offen bleibt auch, wann im einzelnen der Eintritt des Sicherungsfalls noch anzunehmen ist[1], insbesondere dann, wenn die Beteiligten hierüber keine Vereinbarung getroffen haben.

Ein solcher Unsicherheitsfaktor bei der Beurteilung der Frage, ob - und welche - Leistung ausgeführt worden ist, widerspricht dem Wesen des Umsatzsteuerrechts, das entscheidend auf die tatsächliche Gestaltung der Leistungen im Wirtschaftsleben abstellt[2]. Angesichts der Unklarheiten und Zweifelsfragen, die diese Rechtsprechung aufwirft, ist es nicht verwunderlich, daß Stimmen laut werden, die einer typisierenden Betrachtung das Wort reden[3]. Eine solche typisierende Betrachtungsweise verbietet sich hier jedoch allein schon deshalb, weil die im Rahmen des § 4 Nr. 12 UStG gebotene zivilrechtliche Beurteilung der Begriffe "Vermietung" und "Verpachtung" bei richtiger Rechtsanwendung zu eindeutigen Ergebnissen führt.

3. Ergebnis

Die Untersuchung hat gezeigt, daß bei "dinglich gesicherten" Grundstücksausbeutungsverträgen steuerfreie Umsätze gem. § 4 Nr. 12 UStG nicht in Betracht kommen. Der Grundstückseigentümer bewirkt hier eine sonstige, nicht als Verpachtung eines Grundstücks zu beurteilende Leistung, die steuerpflichtig ist.

---

1) Hierauf weist auch Ruppel in UStR 1970, S. 114 [116] hin.
2) Vgl. auch Reinhardt a.a.O. § 3 Rz. 2.
3) Ruppel in UStR 1970, S. 116.

Etwas anderes gilt nur dann, wenn die Eintragung des dinglichen Rechts im Grundbuch, die zur "Sicherung" des obligatorischen Ausbeuteanspruchs vertragsgemäß erfolgen sollte, aus irgendwelchen Gründen unterbleibt. Da es hier an dem für die Entstehung des Rechts gem. § 873 BGB außer der Einigung der Beteiligten noch erforderlichen Tatbestand der Eintragung fehlt, bleibt die Leistung des Verpächters weiterhin möglich. Der Umstand, daß neben dem Pachtvertrag noch der schuldrechtliche, auf die Bestellung des dinglichen Rechts gerichtete Vertrag besteht, führt aber nicht dazu, hier im Sinne der BFH-Rechtsprechung einen gemischten Vertrag oder gar einen Vertrag eigener Art anzunehmen[1]. Da der Pachtvertrag in einem solchen Fall nicht verdrängt wird, ist Umsatzsteuerfreiheit gem. § 4 Nr. 12 UStG gegeben[2].

---

1) Zu der Frage, wann reine Mietverträge, gemischte Verträge oder Verträge eigener Art vorliegen, vgl. Anm. Dräger StRK UStG § 4 Nr. 10, R. 28.

2) Plückebaum-Malitzky a.a.O. § 4 Nr. 12 Rz. 306 wollen Umsatzsteuerfreiheit gewähren, "wenn der schuldrechtliche Vertrag die Merkmale eines Miet- oder Pachtvertrags aufweist."

B. Rein dingliche Ausbeuteverhältnisse

I. Dingliche Nutzungsrechte nach dem Dritten Buch des BGB

Wird das Ausbeuteverhältnis auf rein dinglicher Ebene begründet, räumt der Grundstückseigentümer also einem Dritten eine beschränkte persönliche Dienstbarkeit, eine Grunddienstbarkeit oder einen Nießbrauch[1] ein, dann liegt eine sonstige Leistung vor, die nicht zur Umsatzsteuerfreiheit nach § 4 Nr. 12 UStG führt[2]. Das ist unstreitig[3].

Schwierigkeiten macht jedoch die Beurteilung, wenn das dingliche Recht mangels Eintragung im Grundbuch nicht zur Entstehung gelangt ist, Bodenschätze aber gleichwohl im beiderseitigen Einvernehmen abgebaut werden. Daß hier ein Ausbeuteverhältnis besteht, kann nicht bezweifelt werden. Fraglich ist nur, welcher Natur die Beziehungen der Beteiligten sind. Im Unterschied zu dem oben unter A. III. 3. erörterten Fall haben hier die Beteiligten keinen Pachtvertrag geschlossen mit der zusätzlichen Vereinbarung, ein dingliches Recht zu begründen. Gleichwohl bestehen auch im vorliegenden Fall schuldrechtliche Beziehungen - der schuldrechtliche Bestellungsvertrag, der u.a. die Verpflichtung zu einer Gegenleistung beinhaltet. Es stellt sich mithin die Frage, ob dieser schuldrechtliche Vertrag - da eine Eintragung des dinglichen Rechts nicht erfolgt ist - als Pachtvertrag gem. § 581 BGB gewertet werden kann.

---

1) Zu der Frage, welche dinglichen Rechte zivilrechtlich für Ausbeutezwecke am besten geeignet erscheinen, vgl. Wehrens a.a.O. S. 79 ff.

2) Dieses Ergebnis deckt sich also mit der Beurteilung "dinglich gesicherter" Ausbeuteverträge, vgl. oben A. III. 3.

3) Vgl. z. B. FG Baden-Württemberg in EFG 1969, S. 156 Nr. 173 (nrkr.); Niedersächsisches FG in EFG 1969, S. 625 Nr. 700 (rkr.).

Eine generelle Antwort wird man meines Erachtens nicht geben können[1]; vielmehr ist auf den einzelnen Fall abzustellen. Haben danach die Beteiligten endgültig von der Eintragung des dinglichen Rechts Abstand genommen, dann wird man davon ausgehen müssen, daß stillschweigend (oder ausdrücklich) ein Pachtvertrag[2] vereinbart wurde, der fortan die Grundlage für die Grundstücksausbeute abgeben soll. Der Wille, auf die Bestellung des vertraglich vereinbarten dinglichen Rechts zu verzichten, muß aber zweifelsfrei erkennbar sein, sich nach außen manifestiert haben. Bis zu diesem Zeitpunkt kann ein Pachtvertrag nicht angenommen werden, wenn auch das Ausbeuteverhältnis in seinem tatsächlichen Vollzug pachtähnliche Züge aufweist; denn die Möglichkeit besteht ja, daß das dingliche Recht in Erfüllung des schuldrechtlichen Grundgeschäfts wirksam zur Entstehung gelangt. Umsatzsteuerrechtlich liegt hier ein steuerpflichtiger Vertrag besonderer Art vor. Das gleiche gilt, wenn das dingliche Recht später vereinbarungsgemäß eingetragen wird, für den Zeitraum bis zur Eintragung.

II. Grundstücksgleiche Berechtigungen und staatliche Hoheitsrechte, die Nutzungen von Grund und Boden betreffen

Steuerfrei gem. § 4 Nr. 12 a UStG ist einmal die Verpachtung[3] von Berechtigungen[4], für die die Vorschriften des

---

1) In Rechtsprechung und Literatur werden hier allgemein steuerpflichtige Umsätze angenommen, vgl. z.B. RFH in RStBl 1934, 930; OFD Koblenz in DStZ/Eildienst 1964, S. 87.
2) Wenn nicht ausnahmsweise ein Kaufvertrag in Betracht kommt.
3) Ein Recht kann nur verpachtet, nicht vermietet werden, vgl. §§ 535, 581 BGB.
4) Vgl. hierzu und zum folgenden die Ausführungen im 1. Teil, 1. Abschnitt A. II. 3.1.

bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, also von sogenannten grundstücksgleichen Berechtigungen. Das sind z.B. die selbständigen Abbaugerechtigkeiten, wie die Kohlen- oder Salzabbaugerechtigkeit und das Bergwerkseigentum. Zum anderen ist steuerfrei die Verpachtung von staatlichen Hoheitsrechten, die Nutzungen von Grund und Boden betreffen. Hier handelt es sich um Mineralien, bei denen ein Staatsvorbehalt besteht, also einmal um die Fälle, in denen dem Staat das Bergwerkseigentum verliehen werden kann, zum anderen um Mineralien, die zwar nicht bergrechtlich verleihbar sind, die aber wegen ihrer zunehmenden wirtschaftlichen Bedeutung der Verfügung und Ausbeutung des Grundstückseigentümers entzogen worden sind, so z.B. bei Erdöl.

Für die Zuordnung zu staatlichen Hoheitsrechten oder zu grundstücksgleichen Berechtigungen ist es also nicht entscheidend, ob es sich um bergrechtliche oder nicht bergrechtliche Mineralien handelt, was häufig verkannt wird[1]. Diese Unsicherheit in der Beurteilung ist auf die Zersplitterung des Bergrechts zurückzuführen, auf die bereits in einem früheren Kapitel dieser Untersuchung hingewiesen wurde[2].

Umsatzsteuerfreiheit ist allerdings nur dann zu gewähren, soweit es sich um die Verpachtung eines der oben genannten Rechte handelt. Dies verkennt Germscheid[3], der in einem vom RFH[4] entschiedenen Fall, bei dem es um die Bestellung

---

1) So gehen z.B. Hartmann-Metzenmacher a.a.O. § 4 Nr. 12 Rz. 69 anscheinend davon aus, grundstücksgleiche Berechtigungen kämen nur bei bergrechtlichen Mineralien in Betracht.
2) Vgl. 1. Teil, 1. Abschnitt A. II. 3.1.
3) Germscheid a.a.O. S. 49 f.
4) RStBl 1934, 844.

einer Kohlenabbaugerechtigkeit ging, die Anwendung der Befreiungsvorschrift bejaht. Bürgerlich-rechtlich - und allein die bürgerlich-rechtliche Beurteilung ist für die Auslegung des Begriffs "Vermietung" und "Verpachtung" in § 4 Nr. 12 UStG maßgebend - ist die entgeltliche Bestellung eines dinglichen Rechts, sei es nun einer Dienstbarkeit oder wie hier einer grundstücksgleichen Berechtigung, als sachenrechtliche Verfügung zu beurteilen, zu deren Vornahme der Grundstückseigentümer als Verkäufer des Rechts schuldrechtlich verpflichtet ist[1].

1) Wehrens a.a.O. S. 84 ff.

2. Abschnitt

Dinglich gestaltete Grundstücksausbeutungsverträge im Einkommensteuerrecht

In ständiger Rechtsprechung vertritt der BFH - wie früher schon der RFH - die Auffassung, für die Annahme von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 21 EStG sei es gleichgültig, ob das Abbaurecht in rein schuldrechtlicher Form durch Abschluß eines einfachen schuldrechtlichen Pachtvertrages oder in Form der Einräumung eines dinglichen Nutzungsrechts (z.B. Dienstbarkeit, Nießbrauch) oder in der Form einer selbständigen Abbaugerechtigkeit, z.B. im Sinne des Preußischen Gesetzes vom 22.2.1869 in der Fassung des Art. 38 des Preußischen Ausführungsgesetzes zum BGB unter Einräumung eines eigenen Grundbuchblattes, begründet worden ist[1]. Ferner sei es für die einkommensteuerrechtliche Beurteilung ohne Bedeutung, ob der schuldrechtliche Ausbeutevertrag durch Einräumung eines dinglichen Rechts noch zusätzlich gesichert sei[2].

Im folgenden soll untersucht werden, ob die Gleichbehandlung von dinglich gestalteten mit schuldrechtlichen Ausbeuteverträgen - so die höchstrichterliche Rechtsprechung - einkommensteuerrechtlich gerechtfertigt ist.

---

1) RFH in RStBl 1934, 1361; 1937, 635; 1938, 870; BFH in Inf. L. 1962, S. 243; BStBl 1960, 3.
2) BFH in BStBl 1959, 294; 1961, 45.

A. Rein dingliche Ausbeuteverhältnisse

I. Dingliche Nutzungsrechte nach dem Dritten Buch des BGB

Wird ein Ausbeuteverhältnis unter Verzicht auf den schuldrechtlichen Ausbeutevertrag rein dinglich ausgestaltet, dann stellt sich die Frage, ob die dem GrundstückseigentÜmer zufließenden Entgelte zu EinkÜnften aus Vermietung und Verpachtung gem. § 21 EStG führen. In Rechtsprechung und Literatur werden solche EinkÜnfte durchweg angenommen, und zwar regelmäßig mit der BegrÜndung, wirtschaftlich gesehen Überlasse der GrundeigentÜmer auch im Falle eines dinglichen Abbaurechts dem Erwerber des Rechts seinen Grundbesitz zur Nutzung für den Abbau von Bodensubstanz[1]. Unklar bleibt dabei allerdings, welche der Nummern des § 21 Abs. 1 EStG hier angewandt werden soll.

1. Anwendung des § 21 Abs. 1 Nr. 3 EStG

Da zivilrechtlich die Verpachtung eines GrundstÜcks (vgl. Nr. 1) nicht vorliegt, könnte die Nummer 3 dieser Bestimmung in Betracht kommen. Es muß sich danach um die zeitlich begrenzte Überlassung eines Rechts handeln. Da die genannten Rechte nur beispielhaft[2] aufgeführt sind, könnten grundsätzlich auch dingliche Rechte, wie z. B. ein Nießbrauch, unter diese Vorschrift fallen. Die Überlassung muß allerdings eine "zeitlich begrenzte" sein, weil der Gesetzgeber hier Fälle regeln wollte, die sich zwar zivilrechtlich nicht unter die Begriffe "Vermietung und Verpachtung" einreihen lassen, diesen aber in ihrem Wesen gleich oder

---

1) RFH in RStBl 1937, 635; BFH in Inf. L. 1962, S. 243; Nissen in DStRu 1959, S. 51 (53).
2) Vgl. "insbesondere".

ähnlich sind. Nicht unter § 21 Abs. 1 Nr. 3 EStG fällt demnach eine zeitlich unbegrenzte unwiderrufliche Überlassung von Rechten (zur Nutzung), da diese einer endgültigen Abtretung gleichkommt und dann der Kauf eines Rechts anzunehmen ist[1].

Wird ein Ausbeutegrundstück dem Berechtigten z.B. aufgrund eines auf 10 Jahre befristeten Nießbrauchs vom Grundstückseigentümer überlassen, kann dann von einer zeitlich begrenzten Überlassung eines Rechtes in dem Sinne gesprochen werden, wie das z.B. der Fall ist, wenn der Verleger A dem Verleger B ein vom Künstler X erworbenes schriftstellerisches Urheberrecht gegen Entgelt auf die Dauer von 10 Jahren zur Nutzung überläßt?

Diese beiden Vorgänge unterscheiden sich dadurch, daß das dingliche Recht als eine Grundstücksbelastung vor seiner Bestellung nicht bestand. Mit seiner Erledigung geht es unter[2], sei es, daß es z.B. nur auf die Dauer von 10 Jahren befristet war, sei es, daß es solange bestehen sollte, wie Bodenbestandteile zur Ausbeute vorhanden waren. Causa für die Bestellung des dinglichen Rechts ist also Kauf eines Rechts, das Grundstück zu nutzen. Wenn oben gesagt wurde, es dürfe sich nicht um eine unwiderrufliche Überlassung handeln, so ist auch diese Voraussetzung hier nicht erfüllt. Denn der Grundstückseigentümer hat in der Regel keine Einwirkungsmöglichkeit auf ein wirksam bestelltes dingliches Recht - er kann weder "widerrufen" noch "kündigen"; nur der Verzicht des dinglich Berechtigten ist möglich. Dies alles spricht somit gegen die An-

---

1) Vgl. Herrmann-Heuer a.a.O. § 21 Anm. 12.
2) Es fällt also nicht an den Grundstückseigentümer zurück; vgl. Wehrens a.a.O. S. 85.

nahme einer zeitlich begrenzten Überlassung von Rechten im Sinne des § 21 Abs. 1 Nr. 3, wobei es gleichgültig ist, ob das dingliche Nutzungsrecht befristet bestellt war oder nicht.

2. Anwendung des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung kommen nur in Betracht, wenn der "Verpachtung von Grundstücken", also einem Pachtvertrag gem. § 581 BGB, die Überlassung des Grundstücks aufgrund eines dinglichen Nutzungsrechts gleichgestellt werden kann.

Ausbeuteverträge können zwar bei entsprechender vertraglicher Gestaltung als Kaufverträge zu beurteilen sein. Ein Kauf von ungetrennten Bodenbestandteilen liegt aber nicht vor, wenn die Beteiligten einen Kaufvertrag über ein dingliches Recht, das zur Nutzung des Grundstücks berechtigt, abschließen. Die Annahme der zeitlich begrenzten Überlassung eines R e c h t s ist zwar hier aus den genannten Gründen zu verneinen. Folgende Überlegungen sprechen aber dafür, daß diese Annahme hinsichtlich des G r u n d s t ü c k s zu Recht besteht:

Wird ein Ausbeutegrundstück dem Berechtigten aufgrund eines dinglichen Nutzungsrechts überlassen, dann kann das erforderliche Zeitmoment bei befristeter Bestellung des Rechts einmal in der Befristung selbst gesehen werden. Zum anderen - das gilt insbesondere bei unbefristeter Bestellung - muß berücksichtigt werden, daß sich die abbauwürdige Bodensubstanz je nach Mächtigkeit des

Vorkommens in absehbarer Zeit erschöpft[1)2)].

Auch die geschichtliche Entwicklung der Vorschrift des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG macht deutlich, daß nicht nur Einnahmen aus Pachtverträgen im Sinne des § 581 BGB erfaßt werden sollen. So gehörten zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach EStG 1925 § 38 Abs. 1 Nr. 3 Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung o d e r sonstiger zeitlich begrenzter Überlassung von Grundstücken sowie von Rechten, auf die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden. In § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG 1934 waren die Worte "oder sonstiger zeitlich begrenzter Überlassung" zwar weggelassen worden, sachlich sollte an der Bedeutung der Bestimmung aber nichts geändert werden[3)].

Für das Einkommensteuerrecht ist somit entscheidend, ob mit einem dinglich gestalteten Ausbeuteverhältnis ein Rechtsverhältnis gegeben ist, das seinem wirtschaftlichen Gehalt nach auf Gebrauchsüberlassung und Fruchtziehung abzielt[4)]. Diese Frage ist nach allem in Übereinstimmung mit Rechtsprechung und Literatur zu bejahen. Es würde im übrigen auch zu einer nicht vertretbaren Differenzierung führen, wollte man hier die Entgelte beim Grundeigentümer anders behandeln als die Einnahmen eines Verpächters aus einem schuldrechtlichen Pachtvertrag.

---

1) So RFH in RStBl 1937, 635 und 1938, 870 hinsichtlich der Beurteilung von selbständigen Abbaugerechtigkeiten.
2) Bürgerlich-rechtlich betrachtet würde im übrigen eine schuldrechtliche Ausbeutebefugnis bis zur völligen Erschöpfung nicht gegen die Annahme eines Grundstückspachtvertrages sprechen, vgl. oben 1. Teil, 1. Abschnitt A. II 1.
3) RFH in RStBl 1937, 635; Herrmann-Heuer a.a.O. § 21 Anm. 10.
4) So Nissen in DStRu 1959, S. 51 (53).

II. Mineralgewinnungsrechte

Mineralgewinnungsrechte im Sinne des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG sind z.B. selbständige Abbaugerechtigkeiten und das Bergwerkseigentum[1]. Da diese grundstücksgleichen Rechte pachtfähig[2] sind, führen die Entgeltszahlungen beim Verpächter zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Nicht so eindeutig läßt sich dagegen die Frage beantworten, ob die Verpachtung eines Mineralgewinnungsrechts auch dann anzunehmen ist, wenn der Grundstückseigentümer einem Dritten eine selbständige Abbaugerechtigkeit, z.B. eine Kohlenabbaugerechtigkeit, b e s t e l l t . Bürgerlich-rechtlich liegt der Bestellung ein Kaufvertrag über das Recht zugrunde.

Hier stellt sich also eine ähnliche Problematik, wie sie sich bei der Erörterung dinglicher Ausbeuteverhältnisse, z.B. aufgrund eines Nießbrauchs, ergeben hatte. Allerdings kommen hier Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Abs. 1 Nr. 3 EStG schon deshalb nicht in Betracht, da Gerechtigkeiten, soweit sie wie die Mineralgewinnungsrechte als grundstücksgleiche Rechte anzusehen sind, bereits in § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfaßt sind[3].

Die Anwendung des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG wird man auch in diesen Fällen bejahen müssen, wenn im wirtschaftlichen Ergebnis die Bestellung der Abbaugerechtigkeit einer Überlassung des Grundstücks zur Ausbeute aufgrund eines Pachtvertrags gleichkommt[4]. Der RFH hat das meines Erachtens zu

---

1)2) Vgl. im einzelnen oben 1. Teil, 1. Abschnitt A. II. 3.1.
3) Herrmann-Heuer a.a.O. § 21 Anm. 16-17.
4) Der Hinweis auf die geschichtliche Entwicklung des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist auch hier von Bedeutung.

Recht angenommen, und zwar sah er insbesondere das Erfordernis einer zeitlich begrenzten Überlassung als erfüllt an, da die Berechtigung mit Beendigung der Abbaumöglichkeit aufhörte[1].

1) RFH in RStBl 1937, 635; 1938, 870.

B. Dinglich gesicherte Ausbeuteverträge

Nach der Rechtsprechung des BFH werden - darauf wurde bereits eingangs hingewiesen[1] - "dinglich gesicherte" Ausbeuteverträge wie schuldrechtliche Pachtverträge behandelt. In einem Urteil vom 21.10.1960[2] begründet der BFH diese Gleichbehandlung mit dem Hinweis, einkommensteuerlich sei es ohne Bedeutung, ob für den Pächter ein dingliches Recht - im Streitfall handelte es sich um eine beschränkte persönliche Dienstbarkeit - bestellt wurde; denn diese sei lediglich als Sicherung für den Pächter gedacht, die in Anbetracht der langfristigen Verträge lediglich zusätzlich erfolge, den Vertragsinhalt aber nicht wesentlich bestimme.

Im Ergebnis - Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 21 Abs. 1 EStG beim Grundstückseigentümer - kann dieser Rechtsprechung zugestimmt werden. Zur Begründung ist jedoch folgendes zu bemerken:

Im Rahmen der Untersuchung, ob bei "dinglich gesicherten" Ausbeuteverträgen die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 12 UStG anzuwenden ist, hatte sich gezeigt, daß ein schuldrechtlicher Pachtvertrag neben einem dinglichen Nutzungsrecht an demselben Grundstück rechtlich keinen Bestand haben kann: Der Pachtvertrag wird von dem dinglichen Recht "verdrängt".

---

1) Vgl. oben 2. Abschnitt am Anfang.
2) BFH in BStBl 1961, 45.

Die dem Grundstückseigentümer für die Überlassung der Ausbeute zufließenden Entgelte können mithin bürgerlich-rechtlich nicht als Pachtzinsen behandelt werden. Die einkommensteuerrechtliche Beurteilung ist somit nicht anders, als wenn das Ausbeuteverhältnis lediglich dinglich begründet wird[1].

1) Vgl. oben A. I.2.

Lebenslauf

Rüdiger Huhn	442 Coesfeld Haugenkamp 29
Geburtsdatum	12. Mai 1940
Geburtsort	Sorau/Niederlausitz
Staatsangehörigkeit	deutsch
Familienstand	verheiratet, 1 Kind
Eltern	Gerhard Huhn und Ehefrau Erika geb. Huster
Beruf des Vaters	Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof
Schulausbildung	1946 bis 1953 Volksschule in Lichtenstein/Sachsen 1953 bis 1956 Städt. neusprachl. Gymnasium mit altsprachl. Zweig Wiedenbrück/Westf. ab 1956 Staatl. Schiller-Gymnasium Münster/Westf. (altsprachl. Gymnasium mit neusprachl. Zweig) 1.3.1961: Reifezeugnis
Studium	ab SS 1961 Studium der Rechtswissenschaft an den Universitäten Münster (3 Semester), Berlin (2 Semester) und München (4 Semester) 21.1.1966: 1. jurist. Staatsprüfung
Referendarzeit	Rechtsreferendar in Bayern ab 22.2.1966 2.10.1969: 2. jurist. Staatsprüfung
Berufsweg	1.12.1969 bis 30.9.1972 Sachbearbeiter in der Steuerabteilung beim Zentralverband der elektrotechn. Industrie e.V. (ZVEI) in Frankfurt/M. seit 2.11.1972 Finanzassessor - mit Wirkung vom 27.2.1973 Regierungsrat z.A. - in der Finanzverwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen